

Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Mars 2024

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	6
2	Lagtext	7
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	7
2.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	8
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2023:875) om tillägsskatt.	9
3	Bakgrund.....	60
4	Det behöver införas ytterligare bestämmelser om tillägsskatt för företag i stora koncerner.....	61
5	Ändringar avseende lagens tillämpningsområde.....	63
5.1	Vissa dotterföretag till ideella organisationer ska behandlas som undantagna enheter	63
5.2	Offentliga förmögenhetsfonder ska inte behandlas som moderföretag.....	65
6	När moderföretaget och en annan koncernenhet har olika räkenskapsår.....	68
7	Beräkning av en särskild överskjutande skattefordran.....	69
8	Bestämmelser om övergången till systemet	74
8.1	Komplettering av bestämmelserna om hanteringen av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder i samband med övergången till systemet	74
8.2	Komplettering av bestämmelserna om hanteringen av överförda tillgångar i samband med övergången till systemet	77
9	Bestämmelser som rör beräkningen av det justerade resultatet.....	80
9.1	Bestämmelser om säkringsinstrument som avser valutakursfluktuationer avseende ägarintressen	80
9.2	Ackordsvinster	82
9.3	Valmöjlighet avseende undantagna vinster och förluster	85
9.4	Symmetrisk behandling av utdelning avseende vissa finansiella instrument	90
9.5	Valuta	92
10	Särskilt om CFC-inkomster	94
10.1	Förlust i moderenhet med CFC-inkomst	94
10.2	Fördelning av medräknade skatter – kontrollerade utländska företag	96
11	Beräkning av substansbeloppet.....	99
11.1	Belopp för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar	99
11.2	Substansbelopp för moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning	103

12	Frågor som särskilt berör försäkringsföretag	105
12.1	Avkastning på försäkringstagares kapital	105
12.2	Valmöjlighet avseende undantagna utdelningar	107
12.3	Bestämmelser avseende försäkringsinvesteringssenheter	109
13	Skattetillgodohavanden	115
13.1	Bakgrund	115
13.2	Kvalificerade skattetillgodohavanden	116
13.3	Marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden	117
13.3.1	Definition av marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande	117
13.3.2	Hantering av marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden hos det företag som har beviljats tillgodohavandet	120
13.3.3	Hantering av marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden hos ett företag som har förvärvat tillgodohavandet	122
13.4	Icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden	123
13.4.1	Definition av icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande	123
13.4.2	Hantering av icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden	124
13.5	Övriga skattetillgodohavanden	125
14	Ytterligare vägledning avseende den tillfälliga förenklingsregeln	126
14.1	Beräkningen av substansbeloppet	126
14.2	Uppgifter från en kvalificerad finansiell rapport	127
14.3	Kvalificerade finansiella rapporter för fasta driftställen	129
14.4	Medräknade skatter på inkomster hos fasta driftställen, kontrollerade utländska företag och hybridenheter	130
14.5	Fördelning av köpeskillingen för en enhet i redovisningen	131
14.6	Koncerner som inte behöver lämna land-för-land-rapporter	134
14.7	Transaktioner som skattemässigt har behandlats annorlunda i land-för-land-rapporten än i de kvalificerade finansiella rapporterna	135
14.8	Hur konstlade arrangemang ska behandlas vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln	136
14.9	Övergångsår	140
15	Nya förenklingsregler	140
16	Godkända regler om tilläggsskatt och utformningen av regeln om svensk nationell tilläggsskatt	146

16.1	Godkända regler om tilläggsskatt.....	146
16.2	Kvalificerad nationell tilläggsskatt och förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt	147
16.3	Särskilt om kraven på utformningen av svensk nationell tilläggsskatt för att denna ska omfattas av en annan stats förenklingsregel	149
16.4	Svensk nationell tilläggsskatt	151
16.4.1	Tillämpningsområde.....	151
16.4.2	Skattskyldighet	153
16.4.3	Justerat resultat	156
16.4.4	Justerad skattekostnad	163
16.4.5	Beräkning av tilläggsskattebelopp.....	167
16.4.6	Enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern	169
16.4.7	Modellreglernas särskilda regler om enheter som är föremål för beskattning i ett led	170
16.4.8	Godkänt utdelningsskattesystem	172
16.4.9	Investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter	173
16.4.10	Uppgiftsskyldighet	177
16.4.11	Bestämmelser för övergången till systemet.....	179
16.4.12	Val och definitioner.....	182
17	Förenklingsregel vad avser utländsk nationell tilläggsskatt.....	183
18	Avräkning av utländsk skatt.....	185
19	När den första tilläggsskatterapporten ska lämnas in.....	186
20	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	188
21	Konsekvensanalys.....	192
21.1	Syfte och alternativa lösningar	192
21.2	Konsekvenser av lagen om tilläggsskatt.....	193
21.3	Effekter för företagen	194
21.4	Effekter för kommuner och regioner	195
21.5	Övriga effekter	196
21.6	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	196
21.7	Förslagets förenlighet med EU-rätten	196
22	Författningskommentar	196
22.1	Lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.....	196
22.2	Lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	197
22.3	Lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt.....	197
Bilaga 1	Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti- Base Erosion Model Rules (Pillar Two)....	265
Bilaga 2	Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the	

	Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023	266
Bilaga 3	Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), December 2023.....	267

1 Sammanfattning

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

Den 1 februari 2023, 13 juli 2023 och den 15 december 2023 antog IF tre sådana administrativa riktlinjer. I den utsträckning det är fråga om förtydliganden och exempel omfattas riktlinjerna redan av de bestämmelser som infördes i lagen om tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt för företag i stora koncerner behöver dock kompletteras med ytterligare eller ändrade bestämmelser till den del som det är nödvändigt med ny lagstiftning med anledning av dessa administrativa riktlinjer. Detta innebär att förslag på bestämmelser lämnas t.ex. för att regelverket ska uppfylla villkoren för att vara ett godkänt regelverk för nationell tilläggsskatt så att regelverket ska kunna omfattas av andra staters förenklingsregler. Det lämnas också förslag på bestämmelser om bl.a. hur konstlade arrangemang ska behandlas vid beräkningen av den tillfälliga förenklingsregeln, en bestämmelse om en uppskjuten tillämpning av kompletteringsregeln och en ny valutaregel. Därutöver föreslås lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ändras så att utländsk nationell tilläggsskatt kan avräknas från CFC-beskattning.

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

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

2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 3 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

3 §¹

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

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

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

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

Med utländsk skatt avses även skatt som tas ut enligt en regel om nationell tilläggsskatt som avses i 2 kap. 3 och 5 a §§ lagen (2023:875) om tilläggsskatt och som betalats till en utländsk stat.

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

¹ Senaste lydelse 2022:1852.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) att det i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen (2023:880) om ändring i den lagen ska införas en ny punkt, 2, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

Föreslagen lydelse

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

2. Om ett beskattningsår har avslutats före 31 mars 2025 ska en tilläggsskatterapport enligt 33 d kap. 13 § ha kommit in senast den 30 juni 2026.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

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

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

dels att 2 kap. 11–14, 30 och 32 §§, 3 kap. 9, 18, 20, 23, 27–29, 34 och 37–39 §§, 4 kap. 13, 17, 18, 27 och 28 §§, 5 kap. 2–4, 8 och 14 §§, 6 kap. 2 och 16 §§, 7 kap. 1, 25, 27–33, 36–41, 63, 64 och 83 §§, 8 kap. 1, 5, 6 och 13 §§ ska ha följande lydelse och att rubrikerna närmast före 2 kap. 30 §, 4 kap. 18 § och 8 kap. 1 § ska ha följande lydelse

dels att det ska införas 69 nya paragrafer, 1 kap. 4 a, 4 b, 7 a §§, 2 kap. 5 a § och 29 a–f §§, 3 kap. 6 a, 6 b, 9 a, 18 a–d, 29 a, 31 a, 31 b, 32 a, 32 b, 37 a, 37 b §§, 4 kap. 12 a–k, 19 a, 25 a–c, 28 a och 28 b §§, 5 kap. 4 a och 9 a §§, 7 kap. 30 a och 63 a–f §§, 8 kap. 4 a, 6 a, 6 b, 7 a, 11 a–f och 14–21 §§, och närmast före 2 kap. 29 a och 29 f §§, 3 kap. 9 a, 18, 18 a och 18 d §, 4 kap. 12 a, 12 b, 12 e och 12 f §§, 5 kap. 9 a §, 8 kap. 11 a, 14, 15 och 19 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 a §

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

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

4 b §

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

Om en eller flera svenska koncernenheter använder euro som redovisningsvaluta får den rapporterade enheten välja att beräkna tilläggsskatten antingen i den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets

koncernredovisning eller i svenska kronor. Vad gäller de koncernenheter som inte har sin redovisning i den valda valutas omräkning ska omräkning ske enligt de principer som används för valutaomräkning enligt den redovisningsstandard som används vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för nationell tilläggsskatt.

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

7 a §

Som en undantagen enhet behandlas också en enhet vars värde uteslutande ägs av en eller flera ideella organisationer, direkt eller indirekt, om följande kriterier är uppfyllda:

1. enheten och andra enheter som ingår i samma koncern och som inte är undantagna enheter enligt 5, 6 eller 7 § har en sammanlagd årlig intäkt som understiger 750 miljoner euro, och

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

Om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader ska beloppsgränsen i första stycket 1 justeras proportionellt.

Vid tillämpningen av beloppsgränsen i euro ska belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 4 §.

2 kap.

5 a §

En stats regler anses uppfylla villkoren i 3–5 §§ om regelverket har godkänts av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

11 §

Med moderföretag avses

1. en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över en annan enhet och som i sin tur inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet som har ett bestämmande inflytande över den, eller

2. huvudenheten i en sådan koncern som avses i 7 § 2.

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

12 §

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

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

13 §

Med delägd moderenhet avses en koncernenhet

1. där mer än 20 procent av ägarintresset i koncernenhetens vinst innehas direkt eller indirekt av en eller flera personer som inte är koncernenheter i koncernen,

2. som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i en annan koncernenhet i koncernen, och

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

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

14 §

Med bestämmande inflytande avses ett ägarintresse som innebär att innehavaren

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

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

En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande över sitt fasta driftställe.

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

Marknadsmässigt överlåtbart
skattetillgodohavande

29 a §

Med *marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande* avses ett tillgodohavande

1. som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande,

2. som ger innehavaren en rätt att minska sin kostnad avseende skatt enligt 3 kap. 24 § i den stat som beviljar tillgodohavandet,

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

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

29 b §

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

För ett företag som har förvärvat rätten till ett skattetillgodohavande är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om rätten kan överlåtas vidare till någon som inte är närstående enligt 29 e § under det räkenskapsår som rätten förvärvades. Rätten att överlåta tillgodohavandet vidare får inte vara mer begränsad än vad som gällde för det företag för vilket skattetillgodohavandet beviljades.

29 c §

För en koncernenhet för vilket skattetillgodohavandet beviljats är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om skattetillgodohavandet överlåts till någon som inte är

närstående enligt 29 e § inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknads-mässiga priset enligt 29 d §. Kriteriet är uppfyllt även om skattetillgodohavandet inte har överlåtit eller har överlåtit till en närstående part om liknande skattetillgodohavanden är föremål för handel mellan oberoende parter inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknads-mässiga priset enligt 29 d §.

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

29 d §

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

Nuvärdet ska beräknas med hänsyn till räntan på ett skuldinstrument utgivet av den stat som beviljat skattetillgodohavandet, med samma löptid upp till fem år och utgivet under det år tillgodohavandet överläts eller, om tillgodohavandet inte har överlåtit, uppkomståret. Nuvärdet ska också beräknas med hänsyn till det maximala belopp som skatten kan minskas med varje år enligt villkoren för tillgodohavandet.

29 e §

Vid tillämpning av 29 b och 29 c §§ ska parterna anses vara närstående om

– en av parterna, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av

vinstintresset eller, i fråga om bolag, av sammanlagda röster och värdet av den andra parten, eller

– någon annan, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset eller, i fråga om bolag, av sammanlagda röster och värdet av var och en av parterna.

Parterna ska alltid anses vara närstående om en av dem har bestämmande inflytande över den andra eller om någon annan har bestämmande inflytande över båda parterna.

Icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillegodohavande

29 f §

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

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

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

Icke kvalificerat skattetillegodohavande

Övrigt skattetillegodohavande

30 §

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

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

32 §

Med myndighetsenhet avses en enhet

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

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

a) fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter, eller fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter,

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

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

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

5. vars tillgångar tillfaller det offentliga organet vid upplösning.

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

3 kap.

6 §

Vad avser nationell tilläggsskatt får det justerade resultatet för koncernenheter i en stat, i stället för en beräkning enligt 2–5 §§, beräknas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i koncernredovisningen. En godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.

Vad avser nationell tilläggsskatt ska det justerade resultatet för svenska koncernenheter, i stället för en beräkning enligt 2–5 §§, beräknas enligt en nationell redovisningsstandard. Detta gäller om alla koncernenheter i en koncern beräknar det justerade resultatet enligt den standarden.

Första stycket gäller även för samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag.

6 a §

Med en nationell redovisningsstandard avses en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard. En godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.

Som ytterligare förutsättning gäller att redovisningsstandarden är tillåten enligt lag eller av ett godkänt redovisningsorgan i Sverige. Dessutom ska det vara ett krav enligt lag att alla koncernenheter upprättar redovisning eller att redovisningen är föremål för en extern revision för att redovisningsstandarden ska anses vara nationell.

6 b §

Om inte alla svenska koncernenheter använder samma nationella redovisningsstandard eller om koncernenheternas redovisning avser ett annat räkenskapsår än vad som gäller för koncernredovisningen, ska det justerade resultatet beräknas enligt 2–5 §§.

9 §

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

Detta gäller dock inte om

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

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

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

Utdelning på vissa finansiella instrument

9 a §

Om ett finansiellt instrument i redovisningen delas upp på en del eget kapital och en del skuld ska mottagen utdelning som är hänförlig till den del som redovisas som skuld inte behandlas som utdelning eller annan värdeöverföring enligt 9 §.

Om ett finansiellt instrument som utfärdats av en koncernenhet och som innehas av en koncernenhet i samma koncern behandlas som skuld i redovisningen hos en av dessa och som eget kapital hos den andra, ska utfärdarens klassificering gälla vid tillämpning av 9 §.

Skattetillgodohavanden

Kvalificerade skattetillgodohavanden

18 §

Kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som intäkt. Icke kvalificerade skattetillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt.

Kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som intäkt.

Om en koncernenhet har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

En koncernenhet som har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande och avyttrar det ska behandla avyttringen enligt 18 b §. En koncernenhet som förvärvar ett kvalificerat skattetillgodohavande ska behandla detta enligt 18 c §.

Marknadsmässigt överlåtbara
skattetillgodohavanden

18 a §

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

Om en koncernenhet har beviljats ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, får denna välja att i stället minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

Till den del som skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska det dras av som kostnad eller höja det skattemässiga värdet på tillgången.

18 b §

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

Om en koncernenhet överlåter tillgodohavandet senare än 15 månader från uppkomstårets utgång, ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad för överlåtelseåret. Om koncernenheten har utnyttjat möjligheten att ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod, ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad proportionellt över

tillgångens återstående nyttjandeperiod.

18 c §

En koncernenhet som förvärvar ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande och använder detta för att minska sådan medräknad skatt som anges i 3 kap. 24 och 25 §§ ska ta upp skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjas som intäkt samma år som skatteminskningen erhålls.

Om förvärvaren säljer skattetillgodohavandet vidare ska en vinst tas upp som intäkt eller en förlust dras av som kostnad under försäljningsåret. Vinsten eller förlusten beräknas som försäljningspriset

- minskat med anskaffningsvärdet för tillgodohavandet,
- ökat med de skatteminskningar som har erhållits, och
- minskat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket.

Om skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska ett belopp dras av som kostnad samma år som skattetillgodohavandet löper ut. Beloppet motsvarar anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet

- ökat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket, och
- minskat med de skatteminskningar som har erhållits.

Övriga skattetillgodohavanden

18 d §

Ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande eller ett övrigt

skattetillgodohavande ska inte tas upp som intäkt.

20 §

Vid beräkning av det justerade resultatet för ett försäkringsföretag som har redovisat en sådan skattekostnad som avses i 26 § 3 ska avdrag göras för motsvarande belopp som har redovisats som en intäkt och som avser sådan skatt.

I det justerade resultatet ska ett försäkringsföretag ta med eventuell avkastning på försäkringstagarnas kapital som inte återspeglas i försäkringsföretagets redovisning av vinst eller förlust i den mån motsvarande förändring av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av vinst eller förlust.

Vid beräkning av det justerade resultatet för ett försäkringsföretag som har redovisat en sådan skattekostnad som avses i 25 § 3 ska avdrag göras för motsvarande belopp som har redovisats som en intäkt och som avser sådan skatt.

Vid beräkningen av det justerade resultatet ska eventuell avkastning på försäkringstagarnas kapital som inte återspeglas i försäkringsföretagets redovisning av vinst eller förlust tas med, i den mån motsvarande förändring av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av vinst eller förlust.

Till den del en förändring av försäkringsföretagets skuld till försäkringstagare motsvaras av en utdelning eller annan värdeöverföring som vid tillämpning av 9 § inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, ska förändringen av skulden inte tas med vid beräkningen. Detsamma gäller för vinster och förluster som vid tillämpning av 10 § inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet.

23 §

Den justerade skattekostnaden är summan av de redovisade kostnaderna avseende medräknade aktuella skatter efter justeringar för

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

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

Beräkningen av den justerade skattekostnaden ska utgå från den redovisning som används vid beräkning av det justerade resultatet enligt

Den justerade skattekostnaden är summan av de redovisade kostnaderna avseende medräknade aktuella skatter efter justeringar för

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

2–7 §§. Vid beräkningen ska justering bara göras en gång även om flera bestämmelser skulle kunna gälla för samma skattebelopp.

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

27 §²

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

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

28 §

Skattekostnaden ska ökas med medräknade skatter enligt följande:

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

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

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

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

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

29 §

Skattekostnaden ska minskas med

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

2. skattekostnad som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett icke kvalificerat skattetillgodohavande om kostnaden inte har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna,

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

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

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

Första stycket 3 ska inte tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden,

marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden eller icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden. För icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden gäller i stället 29 a §.

29 a §

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

För en koncernenhet som har förvärvat ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan anskaffningsvärdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjas och skatteminskningen som erhålls det året.

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

31 a §

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

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

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

3. utländsk skatt inte får avräknas senare år, och

4. belopp som inte avräknats ett tidigare år beaktas vid omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk.

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

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

31 b §

När en sådan omklassificering som anges i 31 a § första stycket 4 sker och utländsk skatt därför avräknas ska den justerade skattekostnaden ökas med ett belopp som motsvarar så stor del av den fiktiva uppskjutna skattefordran beräknad enligt 31 a § som motsvarar det belopp som avräknats till följd av omklassificeringen.

32 a §

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

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

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

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

Den särskilda uppskjutna skattefordran i första stycket ska uppgå till det lägsta av

- 1. det högsta tillåtna avräkningsbeloppet som enligt nationella regler får beaktas ett senare år, och*
- 2. moderenhetens inhemska förlust för beskattningsåret enligt nationella regler multiplicerad med den nationella skattesatsen.*

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

32 b §

När avräkning av utländsk skatt sker ett senare år på det sätt som anges i 32 a § första stycket 3, ska den justerade skattekostnaden ökas med ett belopp som motsvarar den särskilda uppskjutna skattefordran.

34 §

Följande ska inte räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet:

- 1. skattekostnad som är hänförlig till poster som inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet,*
- 2. skattekostnad som är osäker,*
- 3. skattekostnad som avser utdelning från en koncernenhet,*
- 4. skattekostnad som avser en uppskjuten skatteskuld om skatteskulden omfattas av ett val enligt 4 kap. 17 §,*
- 5. effekter som uppstår när värdet i redovisningen på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i redovisningen ändras,*
- 6. skattekostnad som uppstår till följd av att den nationella skattesatsen ändras, och*

7. effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas.

Första stycket 7 ska inte tillämpas på en sådan särskild uppskjuten skattefordran som avses i 32 a §.

37 §

Den effektiva skattesatsen är kvoten av de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i den staten.

Den effektiva skattesatsen är kvoten av de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i den staten.

Om de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat uppgår till ett negativt belopp, ska en överskjutande skattefordran bestämmas. Den överskjutande skattefordran ska bestämmas till samma belopp som den sammanlagda justerade skattekostnaden uppgår till. Vid beräkningen av den effektiva skattesatsen ska den sammanlagda justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten ökas med ett positivt belopp motsvarande den överskjutande skattefordran.

Justerat resultat och justerad skattekostnad som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av effektiv skattesats för investeringsenheter finns i 7 kap. 28 och 29 §§.

Justerat resultat och justerad skattekostnad som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av effektiv skattesats för sådana enheter finns i 7 kap. 28 och 29 §§.

37 a §

En överskjutande skattefordran enligt 37 § eller enligt 4 kap. 19 a § ska, under varje efterföljande räkenskapsår då det uppkommer ett positivt justerat resultat i den aktuella staten och då den justerade skattekostnaden uppgår till ett positivt belopp, minska den sammanlagda justerade skatte-

kostnaden för koncernenheterna i staten, dock lägst till noll.

37 b §

När en överskjutande skattefordran bestäms ska fordran registreras i en förteckning över överskjutande skattefordringar.

När en överskjutande skattefordran minskar den justerade skattekostnaden enligt 37 a § ska den överskjutande skattefordran i förteckningen minskas med samma belopp.

38 §

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

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat är lika med enheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för staten. Med överskjutande vinst avses det sammanlagda justerade resultatet för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp beräknat enligt 5 kap. 2–11 §§. Tilläggsskattebelopp som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av tilläggsskattebelopp för investeringsenheter finns i 7 kap. 30 §§.

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

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

39 §³

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

³ Ändringen innebär att andra stycket tas bort.

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

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

4 kap.

Säkringsinstrument

12 a §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterade enheten välja att inte ta med vinster och förluster hänförliga till valutakursförändringar avseende säkringsinstrument som återspeglas i koncernenhetens redovisade resultat, om

1. den aktuella valutakursrisken som har säkrats genom säkringsinstrumentet avser ett ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav,

2. vinster och förluster hänförliga till säkringsinstrumentet redovisas direkt mot eget kapital i moderföretagets koncernredovisning, och

3. säkringsinstrumentet bedöms utgöra en effektiv säkring enligt de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning.

Ett val enligt första stycket gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterade enheten inte

återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt första stycket göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Ackordsvinster

12 b §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterade enheten välja att inte ta med en ackordsvinst om förutsättningarna i 1 eller 2 är uppfyllda:

1. Ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som

a) övervakas av en domstol eller motsvarande instans, eller

b) hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande.

2. Ackord beviljas i förhållande till en borgenär som inte är i intressegemenskap med gäldenären och det är rimligt att anta att gäldenären skulle bli insolvent inom tolv månader, om det inte vore för det medgivna ackordet.

Om en ackordsuppgörelse omfattar både borgenärer som är och som inte är i intressegemenskap med gäldenären, gäller första stycket hela ackordsuppgörelsen.

12 c §

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

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

2. gäldenärens skulder omedelbart före ackordsuppgörelsen översteg värdet av dess tillgångar.

Det belopp som får undantas vid beräkningen uppgår till det lägsta av

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

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

12 d §

Bedömningen av om två företag är i intressegemenskap ska vid tillämpning av 12 b och 12 c §§ göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.

Undantagna utdelningar och andra värdeöverföringar

12 e §

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

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

Undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen

12 f §

Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterade enheten välja att ta med redovisad vinst eller förlust avseende ägarintressen som enligt 3 kap. 10 § inte ska tas med.

Detta gäller för ägarintressen som inte utgör kvalificerade ägarintressen om någon av följande förutsättningar är uppfyllda:

1. Den redovisade posten avser vinst eller förlust hänförlig till värdering till verkligt värde eller nedskrivning av ett ägarintresse och ägarenheten beskattas för värdeförändringen eller, om ägarenheten beskattas först vid realisering, ägarenhetens bokförda uppskjutna skatt har påverkats av värdeförändringen.

2. Den redovisade posten är en vinst eller förlust hänförlig till ett ägarintresse i en skattetransparent enhet som ägarenheten redovisar enligt kapitalandelsmetoden.

3. Vid avyttring av ägarintresset är vinst skattepliktig och förlust avdragsgill vid den nationella inkomstbeskattningen.

12 g §

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

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

12 h §

Med kvalificerat ägarintresse avses ett ägarintresse i en

skattetransparent enhet under förutsättning att

– investeringen behandlas som en ägarandel enligt nationell skattelagstiftning och enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard i den stat där den skattetransparenta enheten bedriver verksamhet,

– den skattetransparenta enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden inte ingår i samma koncernredovisning som ägarenheten, och

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

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

12 i §

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

När anskaffningskostnaden för det kvalificerade ägarintresset till sin helhet anses återbetalad enligt första stycket, ska ytterligare kvalificerad transparent skatteförmån, utdelning eller återbetalning från det kvalificerade ägarintresset som tillkommer ägarenheten, i stället minska den justerade skattekostnaden. Motsvarande gäller för köpeskilling vid avyttring av det kvalificerade ägarintresset.

12 j §

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

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

12 k §

Med kvalificerad transparent skatteförmån avses det belopp som motsvarar summan av

– skattetiillgodohavanden som tillgodoräknas en ägarenhet av ett kvalificerat ägarintresse, och
– underskott hänförligt till ett kvalificerat ägarintresse som är skattemässigt avdragsgillt för ägarenheten, multiplicerat med den nominella inkomstskattesatsen som ägarenheten beskattas med i den stat där den hör hemma.

13 §

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

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

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

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

17 §

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

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

Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

Tillkommande tilläggsskattebelopp när koncernenheterna i en stat inte redovisar vinst

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

18 §

Ett tillkommande tilläggskattebelopp ska beräknas, om

1. koncernenheterna i en stat *1. det sammanlagda justerade sammantaget inte redovisar någon justerad nettovinst, och* *resultatet för koncernenheterna i en stat är en förlust, och*
2. den justerade skattekostnaden är
 - a) ett negativt belopp, och
 - b) lägre än ett belopp som beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen.

19 a §

Om ett tillkommande tilläggskattebelopp ska beräknas enligt 18 § kan den rapporterade enheten välja att i stället för att tillämpa 18 och 19 §§ beräkna en överskjutande skattefordran. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

Den överskjutande skattefordran ska uppgå till skillnaden mellan den justerade skattekostnaden och den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen.

Vad som sägs i 3 kap. 37–37 b §§ gäller för en överskjutande skattefordran beräknad enligt första och andra styckena.

25 a §

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

25 b §

En fordran avseende uppskjuten skatt som tas upp enligt 25 § och som är hänförlig till ett övrigt skattetillgodohavande ska inte

minska skattekostnaden enligt 3 kap. 29 §.

25 c §

Vid tillämpning av 25 § ska en koncernenhet ta upp sådana uppskjutna skattefordringar avseende ej utnyttjade förlustavdrag som inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda.

27 §

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som avses i 25 § ska inte justeras enligt 3 kap. 34 eller 35 §.

Uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av justerat resultat ska undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.

Uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av justerat resultat ska dock undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.

28 §

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

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

Om parterna redovisar intäkter och motsvarande kostnader under samma räkenskapsår ska inte första och andra styckena tillämpas på leasingavtal, licensavtal och

swapavtal som reglerar totalavkastning.

28 a §

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

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

28 b §

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

– koncernenheten i redovisningen tar upp den förvärvade tillgången till verkligt värde, och

– en fordran avseende uppskjuten skatt enligt 28 a § skulle uppgå till skillnaden mellan det skattemässiga värdet enligt lokala skatteregler och värdet enligt 28 § multiplicerad med minimiskattesatsen.

5 kap.

2 §

Vid beräkningen enligt 3 kap. 38 § av den överskjutande vinsten ska en koncerns sammanlagda justerade resultat i en stat minskas med ett substansbelopp. Substansbeloppet för samtliga koncernenheter som hör

hemma i en stat är summan av ett belopp som avser personalkostnader beräknade enligt 3 § och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar beräknat enligt 4 §.

Första stycket gäller inte för investeringsenheter.

Första stycket gäller inte för investeringsenheter eller försäkringsinvesteringsenheter.

3 §

Beloppet för personalkostnader för en koncernenhet är fem procent av kostnaderna för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar för koncernen i den staten i enhetens ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll.

Om anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar i en koncernenhets ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll, arbetar mer än femtio procent av sin arbetstid för koncernen i den stat där koncernenheten hör hemma är beloppet för personalkostnader för koncernenheten fem procent av kostnaderna för dessa anställda och oberoende uppdragstagare.

Om anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar i en koncernenhets ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll, arbetar högst femtio procent av sin arbetstid för koncernen i den stat där koncernenheten hör hemma, är beloppet för personalkostnaderna för den koncernenheten den andel av kostnaderna som härför sig till arbetet där.

Följande ska inte ingå i beräkningen:

1. personalkostnader som lagts till balansvärdet på sådana materiella anläggningstillgångar som avses i 4 §, och
2. personalkostnader som kan hänföras till det resultat som inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet enligt 15 §.

4 §

Beloppet för materiella anläggningstillgångar för en koncernenhet är fem procent av balansvärdet på sådana tillgångar i den stat där koncernenheten hör hemma.

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

Om en koncernenhets materiella anläggningstillgångar befinner sig högst femtio procent av tiden i den stat där koncernenheten hör

hemma, uppgår beloppet för tillgångar till högst den andel av beloppet som motsvaras av den tid som tillgångarna befinner sig där.

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

1. naturresurser,
2. leasetagares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar som redovisas som tillgång i balansräkningen, och
3. en licens eller ett liknande arrangemang från en offentlig förvaltning som gäller rätten att använda fast egendom eller att utnyttja naturresurser och som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar.

Följande ska inte ingå i beräkningen:

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

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

4 a §

Följande ska inte ingå i beräkningen enligt 4 §:

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

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

Materiella anläggningstillgångar som är belägna i samma stat som leasegivaren hör hemma i ska dock inte undantas enligt första stycket 1. Detta gäller till den del balansvärdet på tillgångarna hos leasegivaren överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren utifrån värdet vid räkenskapsårets ingång och utgång. Om leasetagaren inte ingår i samma koncern som leasegivaren är leasetagarens nyttjanderättsvärde detsamma som summan av återstående leasingavgifter.

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

8 §

Om den delägarbeskattade enheten är ett moderföretag ska personalkostnaderna och de materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där enheten hör hemma fördelas till den delägarbeskattade enheten. Personalkostnaderna och värdet av tillgångarna ska sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som undantas från den delägarbeskattade enheten enligt med 7 kap. 12 och 13 §§.

Om den delägarbeskattade enheten är ett moderföretag ska personalkostnaderna och de materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där enheten hör hemma fördelas till den delägarbeskattade enheten. Personalkostnaderna och värdet av tillgångarna ska sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som undantas från den delägarbeskattade enheten enligt 7 kap. 12 och 13 §§.

Moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning

9 a §

För ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska beloppet för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där moderföretaget hör hemma sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som delas ut som sådan avdragsgill utdelning som avses i 7 kap. 66–70 §§.

Första stycket gäller även andra koncernenheter om de omfattas av 7 kap. 70 §.

14 §

Bestämmelserna i 12 och 13 §§ ska inte tillämpas på statslösa koncernenheter eller på investeringsenheter. Sådana koncernenheters intäkter och justerade resultat ska undantas

Bestämmelserna i 12 och 13 §§ ska inte tillämpas på statslösa koncernenheter, investeringsenheter eller på försäkringsinvesteringsenheter. Sådana koncernenheters intäkter och justerade resultat ska

från beräkningen enligt 12 och 13 §§. undantas från beräkningen enligt 12 och 13 §§.

6 kap.

2 §

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

En minoritetsägd koncernenhet, ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag är skattskyldiga för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 7 kap. 41 eller 45 §.

Om ett fast driftställe ska behandlas som statslöst enligt 1 kap. 15 § är det skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats för enheten enligt 3 kap. 42 §.

16 §

För en svensk koncernenhet som är ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet, ska tilläggsskatt enligt 2 § sättas ned till noll under de första fem åren av det som enligt 18 § utgör koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

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

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

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

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

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

7 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- delägarbeskattade enheter (2–16 §§),
- fasta driftställen (17–26 §§),
- investeringsenheter (27–40 §§),
och försäkringsinvesteringsenheter (27–40 §§),
- minoritetsägda koncernenheter (41 och 42 §§),
- samriskföretag (43–47 §§),
- enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern (48–56 §§),
- överföring av tillgångar och skulder (57–62 §§),
- kontrollerade utländska företag och hybridenheter (63–65 §§),
- koncernenheter med flera moderföretag (71–77 §§), och
- godkänt utdelningsskattesystem (78–83 §§).

25 §

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

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

27 §

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

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

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

28 §

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

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

Den effektiva skattesatsen för investeringsenheten ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen för övriga

Den effektiva skattesatsen ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen för övriga koncernenheter i den stat där

koncernenheter i den stat där *investeringseenheten* hör hemma. Om flera investeringsenheter hör hemma i samma stat ska skatter respektive andelar läggas samman för dessa enheter.

enheten hör hemma. Om flera investeringsenheter *respektive försäkringsinvesteringseenheter* hör hemma i samma stat ska skatter respektive andelar läggas samman för dessa enheter.

29 §

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

1. justerad vinst, och

2. medräknade skatter som fördelats till investeringsenheten i enlighet med 3 kap. 27 §, 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§.

2. medräknade skatter som fördelats till investeringsenheten *eller försäkringsinvesteringseenheten* i enlighet med 3 kap. 27 §, 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§.

Medräknade skatter som inte kan hänföras till inkomster som ingår i koncernens andel av *investeringseenhetens* justerade vinst ska inte beaktas.

Medräknade skatter som inte kan hänföras till inkomster som ingår i koncernens andel av *enhetens* justerade vinst ska inte beaktas.

30 §

Vid beräkningen av tilläggs-skattebeloppet för en investerings-enhet ska det beräknas en procentsats för tilläggsskatt. Beräkningen av procentsatsen ska ske genom att minimiskattesatsen minskas med den effektiva skattesatsen för enheten, om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen.

Vid beräkningen av tilläggs-skattebeloppet för en investerings-enhet *och för en försäkrings-investeringseenhet* ska det beräknas en procentsats för tilläggsskatt. Beräkningen av procentsatsen ska ske genom att minimiskattesatsen minskas med den effektiva skattesatsen för enheten, om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen.

Tilläggsskattebeloppet för *investeringseenheten* ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med koncernens andel av *investeringseenhetens* justerade vinst efter minskning med ett substansbelopp, beräknat enligt 31 §.

Tilläggsskattebeloppet för *enheten* ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med koncernens andel av *enhetens* justerade vinst efter minskning med ett substansbelopp, beräknat enligt 31 §.

Om flera investeringsenheter hör hemma i samma stat, ska substans-beloppen respektive koncernens andelar av *investeringseenheternas* justerade vinster läggas samman vid beräkningen enligt andra stycket.

Om flera investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringseenheter* hör hemma i samma stat, ska substansbeloppen respektive koncernens andelar av *enheternas* justerade vinster läggas samman vid beräkningen enligt andra stycket.

30 a §

Tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet i en utländsk stat ska minskas med belopp avseende den nationella tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där denna hör hemma.

31 §

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

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

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

32 §

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

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

33 §

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

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

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

2. beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen. 2. är ett ömsesidigt försäkringsföretag.

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

36 §

En rapporterad enhet får välja att låta en ägarenhet tillämpa bestämmelserna i 37–40 §§ i fråga om sitt ägarintresse i en investeringsenhet, om

1. ägarenheten inte är en investeringsenhet, och

2. ägarenheten rimligen kan förväntas bli föremål för beskattning av utdelningar från investeringsenheten till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

En rapporterad enhet får välja att låta en ägarenhet tillämpa bestämmelserna i 37–40 §§ i fråga om sitt ägarintresse i en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet, om

1. ägarenheten inte är en investeringsenhet respektive en försäkringsinvesteringsenhet, och

2. det rimligen kan förväntas att utdelningar från investeringsenheten respektive försäkringsinvesteringsenheten till ägarenheten sammantaget beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

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

37 §

Vid ett val enligt 36 § gäller följande:

1. Utdelning och uppskattad utdelning av en investeringsenhets justerade vinst ska tas med i den justerade vinsten för den ägarenhet som erhöll utdelningen.

2. Investeringsenhetens medräknade skatter ska tas med vid beräkningen av den justerade vinsten och de medräknade skatterna för den ägarenhet som erhöll utdelningen, under förutsättning att de kan avräknas mot sådan skatteskuld som uppkommit för ägarenheten till följd av utdelning från investeringsenheten.

3. Investeringsenhetens justerade vinst ska motsvara ägarenhetens

1. Utdelning och uppskattad utdelning av en investeringsenhets eller en försäkringsinvesteringsenhets justerade vinst ska tas med i den justerade vinsten för den ägarenhet som erhöll utdelningen.

2. Investeringsenhetens respektive försäkringsinvesteringsenhetens medräknade skatter ska tas med vid beräkningen av den justerade vinsten och de medräknade skatterna för den ägarenhet som erhöll utdelningen, under förutsättning att de kan avräknas mot sådan skatteskuld som uppkommit för ägarenheten till följd av utdelning från enheten.

3. Investeringsenhetens respektive försäkringsinvesterings-

andel av *investeringsenhetens* ej utdelade justerade nettovinst enligt 38 § som uppkommit under det beräkningsår som avses i 39 §. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tillägsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

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

enhetens justerade vinst ska motsvara ägarenhetens andel av *enhetens* ej utdelade justerade nettovinst enligt 38 § som uppkommit under det beräkningsår som avses i 39 §. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tillägsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

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

38 §

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

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

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

4. återstående justerade förluster som har uppstått före beräkningsperioden.

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

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

39 §

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

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

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

att ett direkt eller indirekt ägarintresse i en investeringsenhet *respektive en försäkringsinvesteringsevenhet*, som omfattas av ett val enligt 36 §, överförs till en enhet som inte tillhör koncernen. *Vid en sådan överföring ska utdelningen anses uppgå till den andel av den ej utdelade justerade nettovinsten som är hänförlig till det överförda ägarintresset på dagen för en sådan överföring, utan hänsyn till den uppskattade utdelningen.*

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

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

40 §

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

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

41 §

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

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en minoritetsägd koncernenhet som inte ingår i en minoritetsägd

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en minoritetsägd koncernenhet som inte ingår i en minoritetsägd under-

undergrupp ska beräknas separat för den enheten. Den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet för enheten ska undantas från bestämmandet av den övriga koncernens effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp. Detta gäller dock inte en koncernenhet som är en investeringsenhet.

grupp ska beräknas separat för den enheten. Den justerade skattekostnaden och det justerade resultatet för enheten ska undantas från bestämmandet av den övriga koncernens effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp. Detta gäller dock inte en koncernenhet som är en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet.*

63 §

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till koncernenhetens kontrollerade utländska företag om den hänför sig till detta företags inkomst och har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag.

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till koncernenhetens kontrollerade utländska företag om den hänför sig till detta företags inkomst och har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag. *Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en svensk koncernenhet som är ett kontrollerat utländskt företag enligt lagstiftningen i en annan stat inte beaktas.*

I fråga om skattekostnad som avser passiva intäkter ska fördelningen enligt första stycket motsvara det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för den lågbeskattade staten multiplicerad med de passiva intäkterna.

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

63 a §

Vid fördelningen enligt 63 § av kostnaden för medräknade skatter som har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag, vilket beräknar skatten för samtliga sådana företag gemensamt, ska bestämmelserna i 63 b–63 f §§ tillämpas.

63 b §

För varje kontrollerat utländskt företag som omfattas av ett system som anges i 63 a § ska ett fördelningsbelopp beräknas genom att företagets andel av den inkomst

som den skattekostnad som avses i 63 a § är hänförlig till multipliceras med skillnaden mellan skattesatsen enligt nämnda system och den effektiva skattesatsen.

63 c §

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

63 d §

Med effektiv skattesats i 63 b § avses den effektiva skattesatsen för enheterna i en stat med följande avvikelser. Beräkningen ska ske utan hänsyn till skatt som har betalats enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag och med beaktande av sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a §.

63 e §

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

Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag till följd av att en stat omfattas av förenklingsregeln i 8 kap. 19 §, ska den effektiva skattesatsen motsvara

– summan av skatt som enligt en regel om nationell tilläggsskatt beaktas vid beräkning av effektiv skattesats och nationell tilläggs-

skatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a §,

– dividerat med det justerade resultatet enligt en regel om nationell tilläggsskatt.

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

63 f §

För ett kontrollerat utländskt företag som inte är en koncernenhet, ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ska den effektiva skattesatsen motsvara den skattesats som beräknas gemensamt enligt 63 d–e §§ för enheter i koncernen som hör hemma i samma stat som företaget om dessa enheters inkomst motsvarar den största andelen av den inkomst som anges i 63 b § första stycket.

Om koncernen inte beräknar en effektiv skattesats för enheter i den stat där företaget hör hemma ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten av den sammanlagda redovisade inkomstskatten och den sammanlagda redovisade vinsten före inkomstskatt för samtliga sådana enheter som hör hemma i den aktuella staten och som omfattas av det system för beskattning som anges i 63 a §.

64 §

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybrid enhet om den avser hybrid enhetens justerade vinst.

Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybrid enhet om den avser hybrid enhetens justerade vinst.

Den del av kostnaden som avser passiva intäkter ska fördelas på sätt som anges i 63 § andra och tredje styckena.

Den del av kostnaden som avser passiva intäkter ska fördelas på sätt som anges i 63 § andra och tredje styckena. *Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en hybridenhet som är en svensk koncernenhet inte beaktas.*

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

83 §

Om en koncernenhet som omfattas av ett val enligt 78 § lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till någon som inte är en koncernenhet i samma koncern i samma stat, ska ett belopp som återstår i en återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minska den justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten för respektive år. Det belopp som ska minska skattekostnaden beräknas genom att det återstående beloppet i återföringsförteckningen multipliceras med den aktuella koncernenhetens andel av det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i staten, för respektive år. Detta gäller endast räkenskapsår för vilka den aktuella koncernenhetens justerade resultat är positivt. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska då räknas om enligt 3 kap. 37 och 38 §§. Tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas enligt *med* 3 kap. 40 och 41 §§.

Om en koncernenhet som omfattas av ett val enligt 78 § lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till någon som inte är en koncernenhet i samma koncern i samma stat, ska ett belopp som återstår i en återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minska den justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten för respektive år. Det belopp som ska minska skattekostnaden beräknas genom att det återstående beloppet i återföringsförteckningen multipliceras med den aktuella koncernenhetens andel av det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i staten, för respektive år. Detta gäller endast räkenskapsår för vilka den aktuella koncernenhetens justerade resultat är positivt. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska då räknas om enligt 3 kap. 37 och 38 §§. Tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas enligt 3 kap. 40 och 41 §§.

8 kap. Förenklingsregeln

8 kap. Förenklingsregeln

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tidsgräns för förenklingsregeln (2 §),
- villkor för den tillfälliga förenklingsregeln (3–7 §§),
- särskilda enheter och koncerner (8–11 §§),

– *konstlade arrangemang* (11 a–11 f §§)

- undantag från tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln (12 §), och
- övergångsår (13 §),

– tillfällig förenklingsregel vad avser kompletteringsregeln för tilläggsskatt (14 §),

– förenklingsregel för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen (14–18 §§), och

– en förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt (19 och 20 §§).

4 a §

En skattekostnad som ett fast driftställe har haft i den stat där det hör hemma ska inte inkluderas vid beräkningen enligt 4 § första stycket i den stat där huvudenheten hör hemma.

Om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag eller en hybrid enhet inte tillämpar 3–5 §§ i den stat där en sådan enhet hör hemma, behöver en skattekostnad som en ägarenhet eller huvudenhet har haft enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag eller fasta driftställen inte fördelas vid beräkningen enligt 4 § första stycket vad avser den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma.

5 §⁴

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

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

uppgifter i koncernens kvalificerade *land-för-land-rapport*. uppgifter i koncernens kvalificerade *finansiella rapport*.

6 §⁵

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

Med kvalificerad finansiell rapport avses

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

2. varje koncernenhets årsredovisning förutsatt att den upprättas enligt

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

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

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

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

Uppgifter för en koncernenhet som grundar sig på en kvalificerad finansiell rapport får inte hämtas från olika rapporter.

Uppgifter för koncernenheter som hör hemma i samma stat får inte hämtas från olika slags rapporter. Detta gäller dock inte för fasta driftställen och en sådan koncernenhet utan väsentlig betydelse som avses i 16 §.

6 a §

Med kvalificerad finansiell rapport avses även en förvärvad koncernenhets räkenskaper i vilken värdet på tillgångarna och skulderna har justerats utifrån köpeskillingen för enheten

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

– om justeringarna har gjorts enligt lag eller annan författning.

En kvalificerad finansiell rapport enligt första stycket ska justeras enligt följande vid tillämpningen av 4–5 §§. Minskningar av koncernenhetens resultat som är hänförliga till av- eller nedskrivning av goodwill vad avser transaktioner som genomförts efter den 30 november 2021 ska läggas till vinsten före bolagsskatt. Vid tillämpningen av 4 § gäller detta dock bara om räkenskaperna inte innehåller motsvarande justering av uppskjuten skatt hänförlig till goodwillposten.

6 b §

En koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna en land-för-land-rapport får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln i 3–5 §§. Uppgifterna om koncernenhetens totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt ska då hämtas från enhetens kvalificerade finansiella rapport.

7 a §

När den tillfälliga förenklingsregeln i 3–5 §§ tillämpas ska en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i mottagande koncernenhets kvalificerade finansiella rapport och som kostnad i den betalande koncernenhetens kvalificerade finansiella rapport inkluderas i respektive koncernenhets totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt. Även sådana finansiella rapporter anses vara kvalificerade finansiella rapporter enligt 6 §.

Konstlade arrangemang

11 a §

Vid tillämpningen av 3–7 §§ ska följande justeringar göras om ett

konstlat arrangemang har ingåtts efter den 15 december 2022:

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

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

11 b §

Med konstlat arrangemang avses:

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

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

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

11 c §

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

1. kostnaden eller förlusten inte motsvaras av en redovisad intäkt eller vinst hos den andra koncernenheten, eller

2. den andra koncernenheten beskattningsbara inkomst inte rimligen kan förväntas öka i motsvarande mån under överenskommelsens löptid.

Första stycket gäller inte om kostnaden eller förlusten endast

kan hänföras till övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål

11 d §

Med arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger avses en överenskommelse som leder till att en kostnad eller förlust tas med i en koncernenhets finansiella rapporter och

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

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

11 e §

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

1. i sin justerade skattekostnad, eller

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

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

11 f §

En koncernenhet ska anses ha ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022 bara om

– arrangemanget har ingåtts, ändrats eller överförts efter den 15 december 2022,

– fullgörandet av rättigheter eller skyldigheter enligt arrangemanget skiljer sig från fullgörandet före den 15 december 2022, eller

– det har skett en förändring i redovisningen efter den

15 december 2022 vad avser
arrangemanget.

13 §

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

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

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

Vid tillämpningen av 4 kap. 28 § ska en överförande koncernenhets övergångsår enligt 4 kap. 26 § inte inkludera ett räkenskapsår då 3–5 §§ tillämpas i fråga om enheten.

Tillfällig förenklingsregel vad avser kompletteringsregeln för tilläggsskatt

14 §

Tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för den stat där moderföretaget hör hemma. Detta gäller om den stat där moderföretaget hör hemma har en bolagsskattesats om minst 20 procent för varje räkenskapsår under övergångsperioden.

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

Förenklingsregel för koncernenheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen

15 §

Den rapporterade enheten får välja att göra en förenklad beräkning för att fastställa justerat

resultat, intäkt och justerad skattekostnad för en koncernenhet utan väsentlig betydelse.

16 §

Med koncernenhet utan väsentlig betydelse avses en koncernenhet, inklusive dess fasta driftställen, som inte konsolideras post-för-post i moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av dess storlek eller att den inte är av väsentlig betydelse. Detta gäller bara om

1. koncernredovisningen omfattas av 2 kap. 19 § 1 och 3, och

2. koncernredovisningen är föremål för en extern revision.

Om koncernenheten har intäkter som överstiger 50 miljoner euro ska dess räkenskaper som ligger till grund för en land-för-land-rapport vara upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard.

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

17 §

En förenklad beräkning för en koncernenhet utan väsentlig betydelse innebär att

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

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

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

Punkterna 1–3 gäller även vid tillämpningen av 3–5 §§.

18 §

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

Om det inte finns ett krav på land-för-land-rapportering i den stat där moderföretaget hör hemma och en koncern inte är skyldig att lämna in en land-för-land-rapport i någon stat avses med relevanta land-för-land-rapporteringsregler OECD:s standard om land-för-land-rapportering (BEPS åtgärd 13) och OECD:s vägledning om genomförandet av land-för-land-rapportering.

Förenklingsregel vad avser utländsk nationell tilläggsskatt

19 §

Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en utländsk stat ska anses vara noll om statens regler uppfyller villkoren för att omfattas av en förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt. En stats regler anses uppfylla sådana villkor om regelverket har godkänts av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

20 §

Vad som sägs i 19 § gäller bara om det är en sådan tilläggsskatt som avses i 3 kap. 39 § första stycket.

Val

21 §

Den rapporterade enheten får välja att tillämpa förenklingsreglerna i detta kapitel. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
 2. Bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024.
 3. Bestämmelserna i 7 kap. 63 a–f §§ tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027.
 4. Om den rapporterade enheten begär det får dock samtliga eller vissa av bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

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 minimibeskattnings som arbetats fram inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), förkortat det inkluderande ramverket (IF).

Modellreglerna om global minimibeskattnings antogs av IF den 14 december 2021 (Global Anti-Base Erosion Model Rules). Modellreglerna kompletteras av förklaringar och exempel i Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), hädanefter kallad kommentaren, som godkänts av IF. Kommentaren syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av reglerna. Till modellreglerna har därefter fogats administrativa riktlinjer med kompletteringar till kommentaren som syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av reglerna (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)), nedan kallade administrativa riktlinjer. Vidare har ett dokument om s.k. safe harbour-regler (förenklingsregler) antagits av IF den 15 december 2022. Kommissionen har i ett uttalande från Ekofinrådets möte den 9 november 2023 förklarat att den anser att 2022 års dokument om safe harbour-regler och de administrativa riktlinjerna från februari och juli 2023 är förenliga med minimibeskattningsdirektivet. Syftet med modellreglerna är att säkerställa att stora multinationella koncerners vinster beskattas med en effektiv skattesats om minst 15 procent beräknat på ett underlag som utgår från koncernredovisningen.

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

I propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner (2023/24:32) lämnades förslag på nödvändiga ändringar i svensk rätt för att implementera minimibeskattningsdirektivet. De nya bestämmelserna gäller från den 1 januari 2024.

Sedan modellreglerna antogs år 2021 har arbetet inom IF fortsatt och arbetet är alltjämt pågående. Eftersom arbetet ännu inte är avslutat kommer det att antas ytterligare administrativa riktlinjer framöver. I denna promemoria behandlas ändringar i lagen (2023:875) om tilläggsskatt med anledning av de administrativa riktlinjer som har antagits av IF den 1 februari 2023 (bilaga 1), 13 juli 2023 (bilaga 2) och den 15 december

2023 (bilaga 3). Vidare föreslås vissa andra förtydliganden och språkliga ändringar i lagen om tilläggsskatt i promemorian.

OECD beskriver i dokumentet Safe harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), det s.k. safe harbour-dokumentet, från den 15 december 2022 en tillfällig sanktionslättnad som innebär att uppgiftsskyldiga under en tidsangiven inledande fas ska undgå sanktioner om de vidtagit rimliga åtgärder för att säkerställa att de tillämpat modellreglerna på ett korrekt sätt. Varken de befintliga reglerna i skatteförfarandelagen (2011:1244, förkortad SFL), eller befrielsereglerna i 51 kap. 3 och 4 §§ SFL innehåller någon direkt motsvarighet till en sådan tidsbegränsad sanktionslättnad som fastställts av IF i dokumentet (se prop. 2023/24:32 s. 435). Frågan kräver ytterligare analyser och bedömningar. Frågan om sanktionslättnader ligger dock utanför detta lagstiftnings-ärende. Regeringen har tidigare aviserat en avsikt att återkomma i denna fråga (ovan angivna prop. s. 435).

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

Promemorians bedömning: Lagen om tilläggsskatt för företag i stora koncerner behöver kompletteras med ytterligare bestämmelser med anledning av de tre administrativa riktlinjer som har antagits i februari, juli och december 2023 inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

Skälen för bedömningen: I minimibeskattningsdirektivet anges att genomförandet av modellreglerna inom unionen bör ligga så nära den globala överenskommelsen som möjligt (skäl 4 och 6 i direktivet). Detta ska säkerställa att de regler som medlemsstaterna genomför i enlighet med direktivet är kvalificerade i den mening som avses i modellreglerna och att det blir en konsekvent tillämpning av reglerna i medlemsstaterna. I direktivet anges vidare att modellreglerna och förklaringarna och exemplen i kommentaren till modellreglerna som godkänts av Inclusive Framework (IF) samt implementeringspaketet, inbegripet dess safe harbour-dokument, utgör en källa till illustration eller tolkning i den mån dessa källor är förenliga med direktivet och unionsrätten (skäl 24 i direktivet).

Av de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkten 4) framgår bland annat följande. Utifrån artikel 8.3 i modellreglerna har IF kommit överens om att en stat som implementerar reglerna ska "tillämpa modellreglerna i enlighet med antagna administrativa riktlinjer med förbehåll för de krav som följer av nationell rätt". Antagna administrativa riktlinjer definieras i artikel 10.1 i modellreglerna som riktlinjer som har utfärdats av IF antingen rörande "tolkningen eller administrationen/tillämpningen av modellreglerna". Administrativa riktlinjer

förväntas spela en viktig roll när det gäller förutsebarheten enligt modellreglerna genom att klargöra tolkningen av reglerna och genom att tillhandahålla riktlinjer för skattemyndigheter avseende hur reglerna ska tillämpas. Eftersom de administrativa riktlinjerna också kommer att återspegla IF:s gemensamma syn på hur modellreglerna ska tolkas och tillämpas kommer sådana riktlinjer att spela en viktig roll för att säkerställa en konsekvent tillämpning av modellreglerna och för att skapa en jämn spelplan för multinationella koncerner. Av punkten 5 framgår bland annat att definitionen av ”antagna administrativa riktlinjer” enligt artikel 10.1 i modellreglerna förutser att IF kan anta riktlinjer både vad gäller tolkningen och tillämpningen av reglerna. Riktlinjerna kompletterar eller ersätter punkter i kommentaren eller förklarar hur ordalydelsen ska tillämpas på vissa förhållanden.

Arbetet med kommentarerna till OECD:s modellregler pågår och är ännu inte avslutat (se avsnitt 3). Den 1 februari 2023, 13 juli 2023 och den 15 december 2023 antog IF tre administrativa riktlinjer. De administrativa riktlinjer som har antagits i februari 2023 omfattas – i den utsträckning det är fråga om förtydliganden och exempel – redan av de bestämmelser som infördes i lagen om tilläggsskatt genom propositionen tilläggsskatt för företag i stora koncerner (se prop. 2023/23:24 (del 1 sid 131)). Det framgår också av nämnda proposition att utformningen av bestämmelserna medför att även kommande riktlinjer respektive kommentarer kan användas som tolkning vid tillämpning av de svenska reglerna, men däremot inte till den del som det skulle kräva ny lagstiftning. Vidare framgår det att mot bakgrund av att det internationella arbetet ännu inte är avslutat kommer det att bli nödvändigt att återkomma med ytterligare lagstiftningsförslag framöver.

Mot denna bakgrund behöver lagen om tilläggsskatt endast kompletteras med ytterligare bestämmelser i de delar riktlinjerna från februari, juli och december 2023 innebär nya regler. Av vad som sägs ovan följer att de administrativa riktlinjerna från juli och december 2023 – i den mån det är fråga om förtydliganden och exempel – redan omfattas av de införda bestämmelserna, i likhet med riktlinjerna från februari samma år.

Av propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2023/23:24, del 1 s. 128 f) framgår att vid tillämpningen av bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt, genom vilken minimibeskattningsdirektivets bestämmelser genomförs, bör modellreglerna, kommentaren och de administrativa riktlinjerna utgöra en viktig källa för tolkning, i den mån dessa är förenliga med direktivet och unionsrätten. Detta är även tillämpligt avseende de förslag på kompletterande bestämmelser som lämnas i denna promemoria. Som framgår ovan gäller detta också kommande riktlinjer till den del de inte kräver ny lagstiftning. Även vad gäller de ytterligare bestämmelser som föreslås i denna promemoria är det viktigt att utforma dem så att de ligger så nära de administrativa riktlinjerna som möjligt.

Som nämnts ovan behöver inte nya bestämmelser införas avseende vissa delar av de nya riktlinjerna. Exempelvis har riktlinjen från februari 2023 redan beaktats vid utformningen av lagen om tilläggsskatt, se t.ex. prop. 2023/24:32 s. 165–166 (avseende avsnitt 1.1 Rebasing monetary threshold in the Globe rules) och samma prop. s. 210–211 (avseende avsnitt 1.3 Consolidated deferred tax amounts).

IF kommer att fortsätta att anta administrativa riktlinjer löpande för att förtydliga olika delar av modellreglerna och om nödvändigt motverka aggressiv skatteplanering som kan underminera reglerna eller hur de tillämpas i vissa delar. Vidare kommer IF enligt information från OECD fortsätta att utveckla förenklingar när det gäller mer centrala administrativa delar, vilket innefattar riktlinjer under första halvåret 2024 som rör återföring av uppskjuten skatt och fördelningen av uppskjutna skatter hänförliga till gränsöverskridande skatter såsom CFC-system. IF kommer även att utarbeta en robust granskningsprocess samt fortsätta arbetet med det administrativa ramverket och tvistlösningsmekanismen.

Med hänsyn till att det internationella arbetet ännu inte är avslutat så kommer det att bli nödvändigt att återkomma med ytterligare lagstiftningsförslag framöver.

5 Ändringar avseende lagens tillämpningsområde

5.1 Vissa dotterföretag till ideella organisationer ska behandlas som undantagna enheter

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

Skälen för förslaget: Av lagen (2023:875) om tilläggsskatt framgår att vissa typer av enheter undantas från lagens tillämpningsområde (1 kap. 3 §). Detta gäller för myndighetsenheter, internationella organisationer, ideella organisationer, pensionsfonder och investeringsenheter för pensioner, samt för investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag under förutsättning att dessa är moderföretag (1 kap. 5 §). Även enheter som ägs av undantagna enheter, förutom av investeringsenheter för pensioner, kan behandlas som sådana under vissa förutsättningar. Detta gäller för enheter vars värde till minst 95 procent ägs av en eller flera undantagna enheter, om enheten uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet som består i att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för den eller de undantagna enheterna, eller om enheten uteslutande bedriver verksamhet till stöd för verksamheten i den eller de undantagna enheterna (1 kap. 6 §). Det gäller också för en enhet vars värde till minst 85 procent ägs av en eller flera undantagna enheter om dess inkomst uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar

eller andra värdeöverföringar, eller av kapitalvinster eller kapitalförluster som inte ingår i det justerade resultatet (1 kap. 7 §).

I de administrativa riktlinjer som publicerades den 1 februari 2023 anges följande avseende ideella organisationer (avsnitt 1.6). Ideella organisationer är undantagna enheter enligt modellreglernas artikel 1.5.1 (c). Ideella organisationer kan ofta bedriva en begränsad kommersiell verksamhet, i syfte att finansiera sin samhällsnyttiga verksamhet. Exempelvis kan ett universitet driva ett konferenscenter eller en hotellverksamhet i syfte att finansiera sin undervisning. Sådan verksamhet kan bedrivas genom dotterföretag för att begränsa den ideella organisationens risker kopplade till den kommersiella verksamheten, och på grund av andra kommersiella eller rättsliga skäl. I många länder beskattas inte vinster av sådan kommersiell verksamhet. Antingen kan dotterföretagets vinster undantas från beskattning eller så kan avdrag få göras för utdelning som lämnas av dotterföretaget till den ideella organisationen. Dotterföretag till ideella organisationer kan inte uppfylla definitionen av en ideell organisation, då dess vinster eller tillgångar kan delas ut till dess ägare, som således har ett vinstintresse i dem. Det framgår vidare att det inte är säkert att dotterföretagen kvalificerar som sådana enheter som ska behandlas som undantagna enheter, då verksamheten kan gå utöver att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för den ideella organisationen. Det anges också att det kan vara tveksamt om dotterföretaget kan sägas uteslutande bedriva verksamhet till stöd för verksamheten i den ideella organisationen. Det innebär att sådana dotterföretag kan anses vara koncernenheter i modellreglernas mening. Eftersom även undantagna enheters intäkter räknas med när det avgörs om en koncern når upp till beloppsgränsen om 750 miljoner euro i årlig intäkt kan även en begränsad kommersiell verksamhet bli föremål för regelverket om den bedrivs i ett dotterföretag till en stor ideell organisation. Verksamheten kan vidare bli föremål för tilläggsbeskattning i de fall vinsten inte beskattas, och blir i andra fall föremål för rapporteringsskyldighet enligt regelverket. Det införs därför en specialregel (s.k. bright-line test) för att undanta vissa dotterföretag till ideella organisationer från regelverkets tillämpningsområde, med hänvisning till att det aldrig varit avsett att helägda dotterföretag till ideella organisationer som bedriver en begränsad kommersiell verksamhet för att finansiera den ideella organisationen ska bli föremål för tilläggsbeskattning. Specialregeln har utformats för att underlätta bedömningen av om ett helägt dotterföretag kan sägas uteslutande bedriva verksamhet till stöd för verksamheten i den ideella organisationen. För det första ska det undersökas om det inom koncernen finns enheter som inte utgör undantagna enheter på annan grund än den nu aktuella specialregeln, vars sammanlagda årliga intäkt uppgår till högst 750 miljoner euro. För det andra ska det också undersökas om samma enheters sammanlagda årliga intäkter uppgår till mer eller mindre än 25 procent av de totala intäkterna inom koncernen (inklusive den ideella organisationens intäkter). Specialregeln gäller endast för enheter som är helägda av en eller flera ideella organisationer. Ägandet kan vara såväl direkt som indirekt. Om de aktuella enheternas sammanlagda årliga intäkter både understiger 750 miljoner euro och utgör mindre än 25 procent av koncernens totala årliga intäkter, ska enheterna behandlas som undantagna enheter. Om de årliga intäkterna i stället överstiger 750

miljoner euro eller om intäkterna utgör mer än 25 procent av koncernens totala intäkter, gäller omvänt att undantagsregeln inte är tillämplig. Att specialregeln inte är tillämplig innebär inte någon begränsning av prövningen om de aktuella enheterna kan behandlas som undantagna enheter enligt övriga bestämmelser i regelverket.

Mot denna bakgrund bör en regel med samma innebörd som specialregeln avseende dotterföretag till ideella organisationer, som följer av avsnitt 1.6. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 och som innebär att de nya punkterna 54.1–54.4 tillförs kommentaren till artikel 1.5.4 i modellreglerna, införas i lagen om tilläggsskatt.

I de administrativa riktlinjerna beskrivs specialregeln som en tolkningsregel avseende vilken verksamhet som kan anses vara ”ancillary” i förhållande till ideella organisationers verksamhet. I den svenska lagen motsvaras bestämmelsen om ”ancillary” av kriteriet i 1 kap. 6 § första stycket 2 lagen om tilläggsskatt, att enheten uteslutande bedriver verksamhet till stöd för verksamheten i den eller de undantagna enheterna eller offentliga organen. Specialregeln avseende ideella organisationer avviker dock på flera sätt från vad som gäller enligt 1 kap. 6 §. Specialregeln gäller enbart för enheter som är helägda av en ideell organisation, till skillnad från befintlig undantagsregel som kräver ett ägande om minst 95 procent. Regeln är också helt frikopplad från bedömningen av ett samband mellan dotterföretagets verksamhet och den verksamhet som bedrivs av den undantagna enheten. Det bedöms därför mer lämpligt att i lagen om tilläggsskatt behandla specialregeln som en självständig undantagsregel, frikopplad från regeln i 1 kap. 6 §. Den föreslagna specialregeln avser inte att förändra tillämpningen av den tidigare införda undantagsregeln i 1 kap. 6 §, där bedömningen av vad som utgör verksamhet till stöd för (”ancillary”) är en kvalitativ bedömning. Såsom angavs i prop. 2023/24:32 s. 171 kan det röra sig om verksamhet som lika gärna hade kunnat bedrivas i den undantagna enheten men som av någon anledning har placerats i ett fristående dotterföretag, t.ex. koncernintern IT-service. Den specialregel som nu föreslås är i stället kopplad till årliga intäkter, och förhållandet mellan den ideella organisationens intäkter och dotterföretagets intäkter. Den nya specialregeln föreslås inte innebära någon begränsning av tillämpningen av den kvalitativa regeln i 1 kap. 6 §, vad gäller dotterföretag till ideella organisationer. Ett dotterföretag som inte uppfyller kriterierna enligt den nu föreslagna specialregeln kan därmed prövas mot regeln i 1 kap. 6 § på samma sätt som tidigare.

Lagförslag

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

5.2 Offentliga förmögenhetsfonder ska inte behandlas som moderföretag

<p>Promemorians förslag: Sådana myndighetsenheter som har som huvudsakligt syfte att förvalta och investera ett offentligt organs</p>
--

tillgångar (offentliga förmögenhetsfonder) ska inte behandlas som moderföretag vid tillämpning av lagen om tilläggsskatt.

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

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

I lagen om tilläggsskatt definieras vidare ett moderföretag som en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över en annan enhet och som i sin tur inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet som har ett bestämmande inflytande över den (2 kap. 11 §). Definitionen omfattar också huvudenheten i en sådan koncern som avses i 2 kap. 7 § 2, dvs. en enhet som har ett eller flera fasta driftställen förutsatt att enheten inte är en del av en annan koncern.

I lagen om tilläggsskatt definieras också bestämmande inflytande som ett ägarintresse som innebär att innehavaren är skyldig att post-för-post konsolidera en enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller som skulle ha varit skyldig att konsolidera en enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post-för-post om innehavaren hade upprättat en koncernredovisning (2 kap. 14 §). En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande över sitt fasta driftställe.

I de administrativa riktlinjer som publicerades den 1 februari 2023 anges följande avseende offentliga förmögenhetsfonder (avsnitt 1.4.). Offentliga förmögenhetsfonder bildas vanligtvis av myndigheter i syfte att äga och förvalta myndighetens investeringar för att säkerställa framtida finansieringsbehov, stabilisera myndighetens betalningsförmåga och att säkerställa en lämplig balans mellan offentlig konsumtion och sparande. Förmögenhetsfonder äger eller förvaltar tillgångar å myndighetens vägnar. Offentliga organ kan välja att äga och förvalta investeringar genom en offentlig förmögenhetsfond för att minska eller undvika konflikter mellan myndighetens roll som investerare och dess regulatoriska roll. En offentlig förmögenhetsfond är alltså lik en investeringsfond eller fondförvaltare, till skillnad från moderföretaget i ett företagskonglomerat. Modellreglernas definition av ”moderföretag” (Ultimate Parent Entity) är utgångspunkten för att identifiera alla enheter som ingår i samma koncern enligt regel-

verket. Definitionen har också betydelse för andra delar av regelverket såsom prioriteringsregler i modellreglernas andra kapitel och för att avgöra vilken redovisningsstandard som ska användas vid beräkningar enligt regelverket. Moderföretaget upprättar en konsoliderad koncernredovisning. Offentliga förmögenhetsfonder kan vara föremål för olika krav vad gäller upprättande av koncernredovisning. En del förmögenhetsfonder kan klassificeras som investeringsfonder och kan då enligt tillämpliga redovisningsregler redovisa portföljinnehav baserat på verkligt värde i stället för genom konsolidering post-för-post. Sådana förmögenhetsfonder behandlas inte som moderföretag i en koncern enligt modellreglerna, eftersom de inte anses ha ett bestämmande inflytande över sina portföljbolag då dessa inte konsolideras post-för-post. Enligt andra redovisningsstandarder kan det dock följa ett krav på konsolidering. Antingen kan den aktuella redovisningsstandarden inte medge några undantag från konsolideringskrav för investeringsenheter alls, eller så kan det hända att den offentliga förmögenhetsfonden inte uppfyller alla kriterier för att klassificeras som en investeringsenhet. Offentliga förmögenhetsfonder kan därmed uppfylla kriterierna för att vara ett moderföretag i regelverkets mening. Detta innebär att portföljinvesteringar som inte var och en för sig når upp till beloppsgränsen om 750 miljoner euro i årliga intäkter, anses tillhöra samma koncern och därför omfattas av regelverket. Om portföljinvesteringarna i stället hade ägts direkt av det offentliga organ som äger den offentliga förmögenhetsfonden hade de inte ansetts tillhöra en och samma koncern eftersom offentliga organ inte är enheter enligt regelverket. För att likställa offentliga förmögenhetsfonder med offentliga organ ska därför sådana fonder undantas från definitionen av moderföretag, enligt den administrativa riktlinjen.

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

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

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

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 2 kap. 11, 14 och 32 §§ lagen om tilläggs-skatt.

6 När moderföretaget och en annan koncernenhet har olika räkenskapsår

Promemorians bedömning: När ett moderföretag och en annan koncernenhet har olika räkenskapsår ska hanteringen i koncernredovisningen följas. Om koncernenheten inte omfattas av koncernredovisningen ska enhetens justerade resultat beräknas i enlighet med den gällande alternativregeln för beräkningen av det justerade resultatet som finns i lagen om tilläggs-skatt.

Skälen för bedömningen: Av avsnitt 3.2 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 med de nya punkterna 13.1–13.4 till artikel 1.1 i modellreglerna framgår att räkenskapsåret enligt modellreglerna i allmänhet är den redovisningsperiod som moderföretaget använder vid upprättandet av sin koncernredovisning. I vissa fall kan en koncern upprätta vissa koncernenheters finansiella rapporter baserade på ett annat räkenskapsår än moderföretagets räkenskapsår. Moderföretaget och övriga koncernenheter kan till exempel upprätta sina finansiella konton utifrån ett räkenskapsår som avslutas den 31 december och en koncernenhet som hör hemma i en annan stat än moderföretaget upprättar sina finansiella rapporter baserat på ett räkenskapsår som avslutas den 30 november. I sådana fall får koncernen tillämpa olika redovisningsriktlinjer vid upprättandet av koncernredovisningen utifrån reglerna i den redovisningsstandard som används i koncernredovisningen.

Mot denna bakgrund är bedömningen att det är den hantering av moderföretagets och en koncernenhets olika räkenskapsår som använts vid upprättande av moderföretagets koncernredovisning som ska följas. Det innebär att det inte behövs någon lagstiftning i denna del då hanteringen i koncernredovisningen följs och det är koncernredovisningen som ligger till grund för beräkningarna enligt modellreglerna och därmed lagen om tilläggs-skatt.

Nästa fråga är vad som ska gälla när en koncernenhet har ett annat räkenskapsår än moderföretaget och dess resultat inte ingår i den koncernredovisning som moderföretaget upprättar. Av de administrativa riktlinjerna från december 2023 med de nya punkterna 13.5–13.7 till artikel 1.1 i modellreglerna framkommer att i dessa fall kan koncernen fastställa koncernenhetens resultat enligt artikel 3.1.3 i modellreglerna (3 kap. 5 § i lagen om tilläggs-skatt). Vidare kan den redovisning som ett samriskföretag eller en samriskföretagskoncern upprättar gälla för ett

räkenskapsår som inte är detsamma som moderföretagets räkenskapsår. Modellreglerna är baserade på moderföretagets räkenskapsår. Om en koncernenhets redovisning avser ett annat räkenskapsår än moderföretagets räkenskapsår och inte ingår i koncernredovisningen så ska beräkningarna enligt modellreglerna för koncernenhets räkenskapsår göras baserat på den redovisningsperiod som slutar under moderföretagets räkenskapsår. På samma sätt, om ett samriskföretags eller en samriskföretagskoncerns redovisning upprättas ett annat räkenskapsår så ska beräkningar enligt modellreglerna för samriskföretaget eller samriskföretagskoncernen göras baserat på en redovisningsperiod som slutar under moderföretagets räkenskapsår. Detta kommer att säkerställa att de uppgifter som krävs för att fastställa koncernens eventuella skyldighet att betala tilläggsskatt för ett beskattningsår finns tillgängliga när tilläggsskatterapporten för det beskattningsåret ska lämnas in.

I 3 kap. 5 § i lagen om tilläggsskatt finns en alternativregel för beräkningen av det justerade resultatet. Bedömningen är att den bestämmelsen är tillämplig när en koncernenhet har ett annat räkenskapsår än moderföretaget och enheten inte ingår i moderföretagets koncernredovisning. Det är således inte nödvändigt att ändra bestämmelsen i 3 kap. 5 § lagen om tilläggsskatt utan de administrativa riktlinjerna innebär bara ett förtydligande i denna del.

7 Beräkning av en särskild överskjutande skattefordran

Promemorians förslag: Bestämmelser om beräkning av en särskild överskjutande skattefordran ska införas. Om det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i en stat är positivt och de sammanlagda justerade skattekostnaderna för samma enheter uppgår till ett negativt belopp, ska det vara obligatoriskt att beräkna en överskjutande skattefordran. Den överskjutande skattefordran ska då utgöras av den sammanlagda justerade skattekostnaden. Vid beräkningen av den effektiva skattesatsen ska den sammanlagda justerade skattekostnaden ökas med ett positivt belopp motsvarande den särskilda överskjutande skattefordran. Efterföljande år, då den justerade skattekostnaden uppgår till ett positivt belopp, ska den överskjutande skattefordran i stället minska skattekostnaden. En ny valmöjlighet ska också införas som innebär att bestämmelserna om att beräkna en särskild överskjutande skattefordran kan tillämpas om de särskilda reglerna om tillkommande tilläggsskatt när det justerade resultatet är en förlust är tillämpliga.

Skälen för förslaget: I en särskild undantagssituation kan tilläggsskatt tas ut även om koncernenheterna i en stat har ett negativt justerat resultat det vill säga en förlust. I lagen om tilläggsskatt regleras denna situation i 4 kap. 18 §. Direktivets motsvarande bestämmelse finns i artikel 21.5 och

modellreglernas bestämmelse finns i artikel 4.1.5. Bakgrunden till bestämmelsen framgår av kommentaren till artikel 4.1.5 i modellreglerna.

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

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

från föregående år) beskattades med en skattesats om 30 procent, så skulle den aktuella skattekostnaden under år 2 motsvara en effektiv skattesats om 15 procent beräknat enligt modellreglerna. Det skulle innebära att den uppskjutna skattefordran om 15 hänförlig till år 1 i praktiken inte får någon påverkan på uttaget av tilläggsskatt.

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

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

I riktlinjen anges vidare (p. 8–10) att de båda ovan nämnda reglerna är nödvändiga för att säkerställa modellreglernas fulla genomslag. Men ingen av reglerna tar hänsyn till hur stor påverkan den uppskjutna skattefordran får på tilläggsskattebeskattningen, det år då den minskar. En särskild ny metodologi utvecklas därför, för att bestämma en *överskjutande skattefordran* (Excess Negative Tax Expense). Metodologin ska vara valfri vid tillämpning av artikel 4.1.1 (när tilläggsskatt beräknas trots att det inte finns någon överskjutande vinst) och obligatorisk vid en tillämpning av artikel 5.2.1 när den effektiva skattesatsen är negativ (och det finns en överskjutande vinst). Metodologin innebär att det beräknas en överskjutande skattefordran för det aktuella räkenskapsåret, vilken minskar den justerade skattekostnaden under ett senare räkenskapsår. Vidare anges att kommentaren till artikel 4.1.5 är formulerad så att den ger intryck av att bestämmelsen bara är tillämplig om det föreligger en förlust enligt lokala skatteregler. Bestämmelsen ska dock vara tillämplig när den aktuella medräknade skattekostnaden är lägre än noll och lägre än den förväntade justerade skattekostnaden. Punkt 20 i kommentaren till artikel 4.1.5 i modellreglerna anpassas för att korrekt återspegla detta.

Av riktlinjen framgår att beräkningen av den överskjutande skattefordran ska vara frivillig vid en tillämpning av 4 kap. 18 § lagen om tilläggsskatt och obligatorisk om en tillämpning av 3 kap. 38 § lagen om tilläggsskatt ger en procentsats för tilläggsskatt som överstiger 15 procentenheter (den nya punkten 21.4 i kommentaren till artikel 4.1.5 i

modellreglerna). Det framgår vidare att den överskjutande skattefordran ska finnas med i framtida tilläggsskatteberäkningar för den aktuella koncernen till dess att den helt har använts, oavsett om de koncernenheter som gett upphov till skattefordran har avyttrats. Den överskjutande skattefordran hänförs således till koncernen och inte till de enskilda koncernenheterna. När en överskjutande skattefordran beräknas ska den enligt punkt 21.4 i kommentaren till modellreglernas artikel 4.1.5 undantas från beräkningen av den justerade skattekostnaden för det aktuella året, och i stället föras till en särskild förteckning (Excess Negative Tax Expense Carry-forward). I de fall tillkommande tilläggsskatt ska beräknas enligt 4 kap. 18 § lagen om tilläggsskatt uppgår den överskjutande skattefordran till samma belopp som den tillkommande tilläggsskatten. I de fall den effektiva skattesatsen är negativ samtidigt som det justerade resultatet är positivt, uppgår den överskjutande skattefordran till den negativa justerade skattekostnaden. Under varje efterföljande år då det uppkommer ett positivt justerat resultat i den aktuella staten och då den justerade skattekostnaden uppgår till ett positivt belopp (dvs. är en kostnad), ska den sammanlagda justerade skattekostnaden minska med ett belopp motsvarande den överskjutande skattefordran. Minskningen ska dock göras som lägst till noll. I den särskilda förteckningen ska också den överskjutande skattefordran minska med samma belopp. Om det finns en överskjutande skattefordran som är hänförlig till en förlust som rullas bakåt och kvittas mot tidigare års vinster (loss carry-back) får dock sådan överskjutande skattefordran inte behandlas såsom beskrivs ovan.

Den ovan beskrivna hanteringen leder till att det inte uppkommer någon tillkommande tilläggsskatt enligt 4 kap. 18 § lagen om tilläggsskatt och att procentsatsen för tilläggsskatt enligt 3 kap. 38 § samma lag inte kommer att överstiga 15 procent (den nya punkten 21.6 i kommentaren till modellreglernas artikel 4.1.5). Vad gäller tillkommande tilläggsskatt när det inte redovisas någon vinst, ska det vara en årlig valmöjlighet att beräkna en överskjutande skattefordran. Valet görs genom att en beräkning av en överskjutande skattefordran görs. Den överskjutande skattefordran måste sedan beaktas vid alla kommande beräkningar av den effektiva skattesatsen i den aktuella staten (punkt 21.7 i kommentaren till modellreglernas artikel 4.1.5). Om en eller flera koncernenheter i den aktuella staten avyttras, ska den avyttrande koncernen fortsätta att beakta och hålla förteckningen över överskjutande skattefordran aktuell. Om samtliga koncernenheter i den aktuella staten avyttras och det senare på nytt förvärvas eller bildas koncernenheter i den aktuella staten, så ska förteckningen över överskjutande skattefordran beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen för dessa nya koncernenheter (punkt 21.8 i kommentaren till modellreglernas artikel 4.1.5).

Vad gäller beräkningen av procentsatsen för tilläggsskatt enligt 3 kap. 38 § lagen om tilläggsskatt anges följande i den nya punkten 15.1 i kommentaren till artikel 5.2.1. Procentsatsen för tilläggsskatt kan under vissa förhållanden överstiga minimiskattesatsen. Det kan hända när det sammanlagda justerade resultatet i staten är positivt men den effektiva skattesatsen är negativ. Om den effektiva skattesatsen t.ex. är minus 4 procent (dvs. en skattefordran motsvarande 4 procent av det justerade resultatet), blir procentsatsen för tilläggsskatt 19 procent (15 % - (-4 %)). När procentsatsen för tilläggsskatt beräknad på detta sätt överstiger

minimiskattesatsen ska det vara obligatoriskt att beräkna en överskjutande skattefordran. Skälet för att behandlingen ska vara obligatorisk är att substansbeloppet inte felaktigt ska påverka beskattningen av permanenta skillnader mellan lokala skatteregler och modellreglerna (den nya punkten 15.2 i kommentaren till artikel 5.2.1).

Den sammanlagda justerade skattekostnaden ska ökas med motsvarande belopp som den överskjutande skattefordran uppgår till och beloppet ska föras till en förteckning över överskjutande skattefordringar. När den effektiva skattesatsen är negativ samtidigt som det justerade resultatet är positivt, ska den överskjutande skattefordran uppgå till samma belopp som den negativa justerade skattekostnaden. Om det sammanlagda justerade resultatet i en stat uppgår till 100 och den sammanlagda justerade skattekostnaden är minus 5, då uppgår den överskjutande skattefordran till 5 (den nya punkten 15.3 i kommentaren till artikel 5.2.1).

Den överskjutande skattefordran måste sedan beaktas vid alla kommande beräkningar av den effektiva skattesatsen i den aktuella staten (den nya punkten 15.4 i kommentaren till artikel 5.2.1). Om en eller flera koncernenheter i den aktuella staten avyttras, ska den avyttrande koncernen fortsätta att beakta och hålla förteckningen över överskjutande skattefordran aktuell. Om samtliga koncernenheter i den aktuella staten avyttras och koncernenheter senare på nytt förvärvas eller bildas i den aktuella staten, så ska förteckningen över överskjutande skattefordringar beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen för dessa nya koncernenheter (den nya punkten 15.5 i kommentaren till artikel 5.2.1 i modellreglerna).

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

Mot denna bakgrund föreslås sammanfattningsvis att bestämmelser med samma innebörd som följer av avsnitt 2.7 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 om beräkning och behandling av en överskjutande skattefordran ska införas i lagen om tilläggsskatt.

I 4 kap. 13–17 §§ lagen om tilläggsskatt behandlas möjligheten till en alternativ beräkning av en uppskjuten skattefordran. Valmöjligheten ska enligt minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna inte vara tillämplig för koncernenheter som omfattas av ett godkänt utdelningsskattesystem. Vad som avses med ett godkänt utdelningsskattesystem framgår av 2 kap. 31 § lagen om tilläggsskatt. Det bör klargöras i lagen om tilläggsskatt att begränsningen avseende koncernenheter som hör hemma i en stat som har ett godkänt utdelningsskattesystem endast aktualiseras om de aktuella koncernenheterna skulle kunna vara föremål för det regelverket. Det kan förekomma stater där ett sådant regelverk finns men bara är tillgängligt för företag med t.ex. en viss högsta omsättning eller endast för företag som inte ingår i en koncern. Om de aktuella koncernenheterna inte uppfyller kriterierna för att omfattas av ett sådant regelverk, t.ex. på grund av sin omsättning, så ska de inte heller omfattas av begränsningen i lagen om tilläggsskatt. Om en tillämpning av reglerna om ett godkänt utdelningsskattesystem är valfritt ska det dock inte krävas att koncernenheterna i den aktuella staten har gjort det valet, om de

uppfyller kriterierna för att få göra valet enligt den nationella lagstiftningen. I 4 kap. 17 § lagen om tilläggsskatt bör det också göras en mindre redaktionell ändring.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 3 kap. 37 § och 4 kap. 13, 17 och 18 §§ samt införandet av 3 kap. 37 a och 37 b §§ och 4 kap. 19 a § i lagen om tilläggsskatt.

8 Bestämmelser om övergången till systemet

8.1 Komplettering av bestämmelserna om hanteringen av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder i samband med övergången till systemet

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

En fordran avseende uppskjuten skatt som är hänförlig till ett icke kvalificerat skattetillgodohavande ska inte minska skattekostnaden utan i stället hanteras som en intäkt.

Sådana uppskjutna skattefordringar avseende ej utnyttjade förlustavdrag som inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda ska ändå tas upp vid övergången till systemet.

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

Skälen för förslaget: I 4 kap. 25 § lagen om tilläggsskatt finns en bestämmelse om att alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernheters räkenskaper i en stat ska beaktas när ett företag börjar tillämpa regelverket om tilläggsskatt. Bestämmelsen motsvaras av artikel 9.1.1 i modellreglerna. Grundregeln är alltså att alla uppskjutna skattefordringar och -skulder som finns med i redovisningen ska beaktas, när lagen om tilläggsskatt eller modellreglerna för första gången börjar tillämpas.

I den administrativa riktlinjen som publicerades i februari 2023 (avsnitt 4.1) behandlas vissa aspekter av sådana uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till skattereduktioner. I artikel 4.4.1.e (vilken motsvaras av 3 kap. 34 § 7 i lagen om tilläggsskatt) finns en bestämmelse om att effekter som uppstår till följd av att en skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas inte ska räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Den fråga som behandlas i den administrativa riktlinjen är om detta bara ska gälla sådana fordringar som uppkommer när ett företag tillämpar systemet med tilläggsskatt eller även på sådana fordringar som förs in i systemet. Om artikel 4.4.1.e i modellreglerna skulle tillämpas även på uppskjutna skattefordringar som förs in i systemet skulle det innebära en överbeskattnig på så sätt att fordringar avseende kommande avräkning av utländsk skatt inte skulle få beaktas. För att förhindra ett sådant utfall tas det in en bestämmelse i den nya kommentarspunkten 6.1 (till artikel 9.1.1) där det klargörs att så inte ska vara fallet.

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

Enligt ordalydelsen i artikel 9.1.1 ska uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas i räkenskaperna beaktas. Enligt den administrativa riktlinjen ska detta även gälla sådana fordringar avseende uppskjuten skatt som inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda. Sådana fordringar ska ändå tas upp vid övergången till systemet (punkt 17 med den nya punkten 6.3 i kommentaren till artikel 9.1.1). Vad gäller kravet på att den uppskjutna skattefordringen eller skatteskulden ska återspeglas eller redovisas i räkenskaper kan också följande noteras. Enligt redovisningsstandarder krävs det typiskt sett att ett underskottsavdrag förväntas kunna utnyttjas inom en viss framtida tidsrymd för att en uppskjuten skattefordran ska få redovisas till sitt fulla belopp. I koncernredovisningen gäller olika principer enligt å ena sidan IFRS och å andra sidan US GAAP. Enligt IFRS ska en nettometod tillämpas medan det enligt US GAAP ska tillämpas en bruttometod. Bruttometoden enligt

US GAAP innebär att alla uppskjutna skattefordringar redovisas initialt för att därefter reduceras genom s.k. ”valuation allowance” beroende på sannolikheten för att underskottsavdraget kan användas i framtiden. Genom bruttoredovisning kommer den uppskjutna skattefordran att framgå av redovisningen även om den inte tas med till sitt fulla belopp. Vid redovisning enligt IFRS gäller i stället att en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till underskottsavdrag eller andra framtida skattemässiga avdrag endast får redovisas om det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Vad gäller lagtextens krav på att uppskjuten skatt ska återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper bör det finnas en flexibilitet som tar hänsyn till att olika redovisningsstandarder hanterar uppskjutna skatter olika. Så länge det rör sig om uppskjuten skatt som redovisas i koncernredovisningen eller i den enskilda koncernenhets redovisning och som går att härleda till koncernenheten, t.ex. genom en not i koncernredovisningen, kan kriteriet anses vara uppfyllt.

I den administrativa riktlinjen behandlas också en undantagssituation beträffande skattetillgodohavanden (punkt 17 med den nya punkten 6.2 i kommentaren till artikel 9.1.1). Enligt lagen om tilläggsskatt kan skattetillgodohavanden vara kvalificerade (2 kap. 29 §) eller icke kvalificerade (2 kap. 30 §) (ytterligare kategorier av skattetillgodohavanden föreslås införas i avsnitt 13 nedan). Kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som intäkt (3 kap. 18 §) medan icke kvalificerade skattetillgodohavanden ska minska skattekostnaden (3 kap. 29 §). För att förhindra oönskade effekter föreskrivs i den administrativa riktlinjen att uppskjutna skattefordringar som förs in i systemet och därefter regleras inte ska minska skattekostnaden.

Av framställningen ovan framgår att bestämmelsen i 3 kap. 34 § 7 inte ska tillämpas på uppskjutna skattefordringar avseende skattereduktioner när sådana fordringar förs in i systemet. I 34 och 35 §§ finns ytterligare justeringsbestämmelser som ska tillämpas beträffande uppskjutna skattefordringar och skulder som uppkommer när ett företag är inne i systemet. I den administrativa riktlinjen sägs (punkt 17, ny kommentarspunkt 6.3 till artikel 9.1.1) att inte heller dessa justeringsbestämmelser ska tillämpas på sådana poster som förs in i systemet. Det innebär att uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som förs in i systemet inte ska bli föremål för någon justering enligt artikel 4.4.1. a–d eller artikel 4.4.4 (vilket motsvarar 3 kap. 34 § 1–6 resp. 35 § lagen om tilläggsskatt). Denna bestämmelse har dock ett undantag så till vida att den inte ska tillämpas på sådana uppskjutna skattefordringar som 3 kap. 27 § ska tillämpas på. Enligt denna paragraf ska uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av justerat resultat inte föras in i systemet när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer genom en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.

Mot denna bakgrund föreslås att det införs bestämmelser i lagen om tilläggsskatt motsvarande de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (avsnitt 4.1) om hanteringen av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar i samband med övergången till systemet.

Lagförslag

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

8.2 Komplettering av bestämmelserna om hanteringen av överförda tillgångar i samband med övergången till systemet

Promemorians förslag: Reglerna om överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början ska gälla för samtliga transaktioner som redovisningsmässigt behandlas som en överföring av äganderätten från en part till en annan. Reglerna ska även tillämpas om en koncernenhet skriver upp värdet på tillgångar i redovisningen. Reglerna ska inte tillämpas på leasingavtal, licensavtal och swapavtal som reglerar totalavkastning om parterna redovisar intäkter och motsvarande kostnader under samma räkenskapsår.

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

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

- i redovisningen tar upp den förvärvade tillgången till verkligt värde och

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

Skälen för förslaget: I artikel 9.1.3 i modellreglerna (4 kap. 28 § i lagen om tilläggsskatt) finns en bestämmelse som ska förhindra skatteplanering inför införandet av systemet med global minimiskatt. Regeln innebär att vid en överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början ska det skattemässiga värdet för de överförda tillgångarna, med undantag för lager, motsvara det värde som de överförda tillgångarna hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska fastställas på grundval av samma

värde. Med övergångsår för en stat avses enligt 3 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt det första räkenskapsår då en koncernenhet omfattas av en lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med Minimiskattedirektivet eller – när det gäller en stat utanför Europeiska unionen – modellreglerna.

I den administrativa riktlinjen som publicerades i februari 2023 har dessa regler utvecklats (avsnitt 4.2. och 4.3, med de nya punkterna 10.1–10.11 i kommentaren till artikel 9.1.3). I den nya punkten 10.1 diskuteras det som i 28 § lagen om tilläggsskatt kallas ”skattemässigt värde”. Av sammanhanget i lagen får det anses framgå att det är värdet för beräkning av tilläggsskatt som avses (och inte exempelvis det skattemässiga värde som gäller för beräkningen av ”vanlig” bolagsskatt). Detta förtydligas också i kommentarspunkten. Där förtydligas också att värderingen avser tidpunkten för transaktionen. Efter transaktionen kan värdet förändras med exempelvis av- eller nedskrivningar men dessa ska då baseras på transaktionstidpunktens värde. Detta följer av allmänna regler och någon uttrycklig lagregel är därför inte nödvändig.

Vidare förtydligas i de nya punkterna 10.2–10.7 att uttrycket ”överföring av tillgångar” inte bara avser försäljningar. Reglerna ska tillämpas på alla transaktioner som redovisningsmässigt behandlas som överföring av äganderätten från en part till en annan. Reglerna ska även tillämpas när ett företag skriver upp värdet på tillgångar. I den administrativa riktlinjen finns en uppräkningslista med exempel på sådana transaktioner som reglerna ska tillämpas på. Det gäller exempelvis leasingavtal som redovisningsmässigt behandlas som överföring av äganderätt, licensavtal som redovisningsmässigt behandlas som överföring av äganderätt, förskottsbetalning av royalty eller hyra där säljaren redovisar transaktionen som inkomst men köparen aktiverar en tillgång och swapavtal som reglerar totalavkastning (total return swap). Reglerna ska dock inte tillämpas på leasingavtal, licensavtal och swapavtal som reglerar totalavkastning om parterna redovisar intäkter och motsvarande kostnader under samma räkenskapsår.

Som regeln är utformad i modellreglerna spelar det ingen roll om transaktionen beskattas hos säljaren eller inte. Detta modifieras nu i den administrativa riktlinjen genom två alternativa regler. Vilken regel som kan tillämpas beror på hur de överförda tillgångarna hanteras redovisningsmässigt i det förvärvande bolaget.

Den första regeln (punkt 10.8 och 10.9) ska tillämpas om det förvärvande företaget i sin redovisning använder samma värde som det avyttrande företaget gjorde samtidigt som det för bolagsskatteändamål kan använda sitt anskaffningsvärde (som är högre). I detta fall kommer det köpande företaget att bokföra en fordran avseende uppskjuten skatt som uppgår till skillnaden mellan dess skattemässiga värde på tillgången och det säljande företags värde multiplicerad med den lokala bolagsskattesatsen i den stat där det förvärvande företaget finns. Regeln i punkt 10.9 slår fast under vilka förutsättningar en sådan fordran ska få beaktas för tilläggsskatteändamål och till vilket belopp.

Anta att en tillgång hos ett bolag i land A har ett skattemässigt värde på 10 och säljs till ett annat koncernföretag i land B för 110. Anta också att skatten i land A är 20 % (vilket ger en skatt på 20), i land B 15 % och att företaget i land B kan använda sitt anskaffningsvärde på 110 för att

beräkna den lokala bolagsskatten i land B. Huvudregeln beträffande tilläggsskatt är dock att företaget i land B bara får använda ett värde på 10. Det föreligger alltså en diskrepans på 100 mellan det skattemässiga värdet på tillgången för lokal bolagsskatt resp. tilläggsskatt.

För att kompensera för den skatt som har betalats i land A kommer emellertid bolaget i land B att få ta upp en fordran avseende uppskjuten skatt till den del bolaget i land A betalade skatt för transaktionen. Fordringen får dock inte överstiga skillnaden mellan det skattemässiga värdet på tillgången enligt den lokala skattelagstiftningen och värdet enligt huvudregeln multiplicerad med minimiskattesatsen. I detta fall får fordringen alltså inte överstiga 15. Det är koncernen som har bevisbördan för att transaktionen har beskattats och med vilket belopp.

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

Den andra alternativa regeln (punkt 10.10) bygger däremot inte på användningen av uppskjutna skattefordringar. Om redovisningsreglerna som tillämpas tillåter att de förvärvade tillgångarna redovisas till sitt verkliga värde får företaget använda detta värde för att beräkna tilläggsskatten i stället för det värde som den överförda tillgången hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning. Som förutsättning för detta gäller att företaget i redovisningen tar upp den förvärvade tillgången till verkligt värde. Som ytterligare förutsättning gäller att en fordran avseende uppskjuten skatt uppgår till skillnaden mellan det skattemässiga värdet enligt den lokala skattelagstiftningen och det värde som den överförda tillgången hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning multiplicerad med minimiskattesatsen. Denna skrivning liknar den som gäller för den första regeln (i punkt 10.9), men enligt den regeln kan den uppskjutna skattefordringen bli lägre än skillnaden i värden multiplicerad med minimiskattesatsen. Det blir fallet om skatten som betalas i land A är lägre än 15 procent. Om så är fallet får den alternativa regeln inte användas. För att denna regel ska få tillämpas måste således skatten i land A vara större eller lika med 15 procent.

Mot denna bakgrund föreslås att det införs bestämmelser i lagen om tilläggsskatt motsvarande de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (avsnitt 4.2 och 4.3) om hanteringen av överförda tillgångar i samband med övergången till systemet.

Lagförslag

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

9 Bestämmelser som rör beräkningen av det justerade resultatet

9.1 Bestämmelser om säkringsinstrument som avser valutakursfluktuationer avseende ägarintressen

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

Skälen för förslaget: I lagen om tilläggs katt finns bestämmelser om att vinster och förluster som ingår i en enhets redovisade resultat och som avser ägarintressen i vissa fall inte ska tas med i det justerade resultatet (3 kap. 10 §). Detta gäller vinster och förluster som beror på ändringar i det verkliga värdet på ett ägarintresse som inte är ett portföljinnehav, vinster och förluster som avser ett ägarintresse som redovisas enligt kapitalandelsmetoden och sådana resultatposter som beror på avyttring av ett ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav. Ett portföljinnehav definieras i sin tur som en koncerns ägarintresse i en enhet om koncernen vid den tidpunkt då vinst delas ut eller andelar avyttras har rätt till mindre än tio procent av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösterna (2 kap. 17 §).

I de administrativa riktlinjer som publicerades den 1 februari 2023 anges att vinster och förluster hänförliga till ägarintressen som överstiger 10 procent av en enhet ofta undantas från beskattning enligt nationella skatteregler (avsnitt 2.2 med de nya punkterna 57.1–57.4 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna). Att sådana vinster och förluster undantas vid beräkningen av det justerade resultatet innebär därmed att det justerade resultatet kommer mer i linje med det skattemässiga resultatet enligt nationella regler, än vad som annars vore fallet. Några stater, men inte alla, undantar också vinster och förluster avseende valutasäkring kopplade till sådana ägarintressen från beskattning. Det är vanligt inom internationella koncerner att det sker en säkring av valutakursrisker kopplade till att verksamhet bedrivs i dotterföretag som har en annan funktionell valuta än moderföretaget. Valutakursexponeringen mellan moderföretagets funktionella valuta och dotterföretagets funktionella valuta är en risk som går att skydda sig mot genom olika finansiella instrument, t.ex. derivat. De finansiella instrumenten fungerar i regel så att

en värdeförändring på den underliggande tillgången (ägarandelen i dotterföretaget eller dotterföretagets verksamhet) som beror på valutakursfluktuationer leder till en motsatsvis värdeförändring av det finansiella instrumentet (derivatet). Förändringen av värdet på tillgången och det finansiella instrumentet tar därmed helt eller delvis ut varandra. Enligt allmänt erkända redovisningsprinciper såsom IFRS ska effektiva säkringsförhållanden redovisas i övrigt totalresultat (other comprehensive income) i koncernredovisningen. I respektive legal enhet kan det däremot finnas krav på att säkringsinstrumenten redovisas i resultaträkningen. Det kan då uppstå betydande resultatposter hänförliga till valutafluktuationer, vilket återspeglas i det justerade resultatet. I många stater är dock sådana valutafluktuationer undantagna från beskattning. Säkring av nettoinvesteringar bör vid beräkningen av det justerade resultatet behandlas på samma sätt som det ägarintresse som säkringen avser. Vinst och förlust på ett säkringsinstrument undantas i ett sådant fall från beräkningen av det justerade resultatet om det avser ett ägarintresse som ger upphov till undantagen vinst eller förlust. Om de nationella skattereglerna inte tillåter undantag från beskattning kan dock en sådan regel vara till nackdel för den berörda koncernen. Koncerner ges därför en valmöjlighet avseende sådana säkringsinstrument. Valet ska vara ett femårigt val (Five-Year Election).

Av den nya punkten 57.2 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna, framgår att syftet med den införda valmöjligheten är att säkringsinstrumentet ska behandlas på samma sätt som investeringen som säkras. Förutsättningarna för att en valutakurseffekt som redovisas i en koncernenhets resultaträkning ska få behandlas på samma sätt som en undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen är att (a) valutakurseffekten är hänförlig till ett säkringsinstrument som säkrar valutakurseffekter i ett ägarintresse som inte är ett portföljinnehav, (b) att valutakurseffekten redovisas direkt mot övrigt kapital (övrigt totalresultat/other comprehensive income) i moderföretagets koncernredovisning och (c) att säkringsinstrumentet bedöms vara en effektiv säkring enligt den redovisningsstandard som används vid upprättande av moderföretagets koncernredovisning.

Av den nya punkten 57.4 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna framgår också att det aktuella säkringsinstrumentet kan vara koncerninternt på så sätt att en koncernenhet kan vara part i ett säkringsavtal avseende en annan koncernenhets valutakursrisker. Det kan vara fråga om en koncernenhet som agerar internbank eller har andra finansfunktioner. De ekonomiska effekterna avseende säkringen kan överföras till den koncernenhet som innehar ägarintresset genom koncerninterna lån eller andra arrangemang, vilket även kan få genomslag i redovisningen. I så fall är det den koncernenhet som innehar ägarintresset som kan komma i fråga för den nu aktuella valmöjligheten.

Mot denna bakgrund föreslås att en valmöjlighet med samma innebörd som valmöjligheten avseende säkringsinstrument som följer av avsnitt 2.2 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 ska införas i lagen om tilläggsskatt. Det är lämpligt att placera bestämmelsen om en sådan valmöjlighet i 4 kap. i lagen om tilläggsskatt tillsammans med övriga val som rör beräkningen av det justerade resultatet. Valet ska göras av den rapporterade enheten och det följer av 33 d kap. 7 § skatteförfarandelagen att tilläggsskatterapporten ska innehålla en förteckning över de val

eller återkallelser av val som har gjorts. Att det är fråga om ett s.k. femårigt val innebär att valet gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om inte den rapporterade enheten återkallar valet. En återkallelse av ett femårigt val är också det giltigt i fem år från och med det år då valet återkallas. Ett val avseende portföljinnehav som görs avseende beskattningsår 2025 är därmed bindande även för åren 2026, 2027, 2028 och 2029. Från och med beskattningsår 2030 är det möjligt att återkalla, det vill säga att ändra, valet. Om så sker avseende beskattningsår 2030, är det inte möjligt att på nytt göra valet förrän tidigast år 2035.

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

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

Lagförslag

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

9.2 Ackordsvinster

Promemorians förslag: En ny valmöjlighet ska införas, som ger den rapporterade enheten möjlighet att inte räkna med vissa ackordsvinster vid beräkningen av det justerade resultatet. Detta ska gälla under förutsättning att ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som övervakas av en domstol eller motsvarande instans eller som hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande. Det ska också gälla om ackord beviljas i förhållande till en borgenär som inte är i intressegemenskap med gäldenären och om det är rimligt att anta att gäldenären skulle bli insolvent inom 12 månader om det inte vore för det medgivna ackordet. Om en ackordsuppgörelse omfattar både borgenärer som är och som inte är i intressegemenskap med gäldenären, ska valmöjligheten gälla hela ackordsuppgörelsen.

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

Skälen för förslaget: I de administrativa riktlinjer som publicerades den 1 februari 2023 anges bl.a. följande (avsnitt 2.4 med de nya punkterna 86.1–86.7 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna). Eftersom redovisningen utgör utgångspunkten för beräkningen av det justerade resultatet är det sannolikt att det uppkommer permanenta skillnader mellan

det skattemässiga resultatet i en koncernenhets hemviststat, och det justerade resultatet. Vissa redovisade poster ska enligt modellreglernas artikel 3.2 inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, då det är poster som i många fall inte tas med vid inkomstbeskattningen i de implementerande staterna. I modellreglerna finns dock inte någon justering hänförlig till ackordsvinster. Det är vanligt att sådana vinster redovisas som en inkomst men att inkomsten inte är skattepliktig enligt lokala skatteregler. Diskrepansen mellan behandlingen av ackordsvinster vid beräkningen av det justerade resultatet och enligt lokala skatteregler kan ge upphov till tilläggsskatt, vilket i sin tur kan sägas underminera nationell lagstiftning avseende företag i ekonomiskt trångmål. För att minimera möjlighet till skatteplanering bör en justering för ackordsvinster begränsas till situationer som kan verifieras objektivt, till skillnad från subjektiva bedömningar. Undantag för ackordsvinster bör endast få göras under förutsättning att det är fråga om ett reglerat insolvens- eller konkursförfarande som övervakas av en domstol eller annan liknande instans eller som handhas av en oberoende tjänsteperson, om borgenären är fristående från gäldenären och om det är rimligt att anta att gäldenären skulle vara insolvent inom tolv månader om det inte vore för ackordsförfarandet. Om dessa förutsättningar är för handen bör ackordsvinster undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Det gäller för ackord i förhållande till fristående borgenärer. Även ackord från borgenärer i intressegemenskap med gäldenären bör omfattas av bestämmelsen om ett sådant ackord omfattas av samma ackordsförfarande som ett förfarande avseende fristående borgenärer. Undantag för ackordsvinster vid beräkningen av det justerade resultatet bör också tillåtas om borgenären är fristående från gäldenären och gäldenärens skulder översteg marknadsvärdet av dess tillgångar omedelbart före ackordsuppgörelsen. I sådant fall bör dock undantaget begränsas till det lägre av (i) det belopp med vilket gäldenärens skulder överstiger marknadsvärdet av dess tillgångar omedelbart före ackordet och (ii) det belopp av ackordsvinsten som inte är en skattepliktig intäkt vid inkomstbeskattningen i den stat där gäldenären hör hemma (the reduction in the debtor's attributes under the tax laws of the debtor's jurisdiction resulting from the debt release). Att begränsa undantag för ackordsvinster på detta sätt säkerställer att endast genuina ackordsförfaranden omfattas, vilka sannolikt omfattar större belopp och är nödvändiga för företagets överlevnad. Om de ovan nämnda förutsättningarna är för handen ska hela det belopp som omfattas av ackordsuppgörelsen undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Om de nationella skattereglerna exempelvis begränsar avdragsrätten för tidigare års underskott ska den uppskjutna skattekostnad som följer av reduceringen av underskotten inte tas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. En aktuell skattekostnad hänförlig till en ackordsvinst, för det fall att ackordsvinsten är skattepliktig enligt lokala skatteregler, ska tas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden, liksom en förändring av uppskjuten skatt.

Av den administrativa riktlinjen framgår att den ovan beskrivna hanteringen av ackordsvinster ska vara frivillig d.v.s. ett val som rapporterende enhet kan göra (nya punkt 86.1 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna). Det framgår också att med reglerat insolvens- eller konkursförfarande menas förfaranden enligt nationell lagstiftning avsedd

att hjälpa företag i ekonomiskt trångmål att omorganisera sig, säkerställa företagets överlevnad eller säkerställa en organiserad upplösning av företaget, som övervakas eller bekräftas av en domstol eller annan liknande juridisk enhet. Att förfarandet också kan handhas av en fristående förvaltare utvidgar regeln till situationer där en fristående förvaltare utses för att sköta företaget. I vissa stater behöver inte domstolar övervaka eller bekräfta sådana förfaranden. Endast skulder som har eftergivits efter det att en sådan fristående förvaltare har utsetts, omfattas av undantagsregeln (nya punkt 86.5 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna). Det framgår vidare att bedömningen av om borgenären och gäldenären är fristående från eller i intressegemenskap med varandra ska göras i enlighet med artikel 5(8) i OECD:s modellavtal (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) (nya punkt 86.6 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna). Huruvida det är rimligt att anta att gäldenären skulle bli insolvent inom 12 månader om det inte vore för det medgivna ackordet, är en bedömning som ska stödjas av en kvalificerad oberoende part. För att uppfylla det aktuella kriteriet krävs det alltså att koncernenheten tar in extern rådgivning från en kvalificerad oberoende part. Med insolvens menas i detta sammanhang den vedertagna innebörden att inte kunna betala sina skulder varefter de förfaller till betalning. Det är alltså inte fråga om ett strikt test av balansräkningen. Vid bedömningen av insolvens ska den fristående bedömaren endast ta hänsyn till skulder till borgenärer som inte är i intressegemenskap med gäldenären. Om insolvens enligt detta test föreligger kan dock även skulder till personer i intressegemenskap med gäldenären omfattas av undantagsregeln. Med förfarande menas en förhandling eller överenskommelse mellan borgenären och gäldenären. Det är inte nödvändigt att all skuldeftergift regleras i samma juridiska dokument men endast eftergifter som vid en objektiv bedömning framstår som del av en och samma förfarande eller arrangemang omfattas.

Mot denna bakgrund föreslås att valmöjligheter med samma innebörd som den valmöjlighet avseende ackordsvinster som följer av avsnitt 2.4 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 och de nya punkterna 86.1–86.7 i kommentaren till artikel 3.2.1 i modellreglerna ska införas i lagen om tilläggsskatt. Det är lämpligt att placera bestämmelserna om en sådan valmöjlighet i 4 kap. i lagen om tilläggsskatt tillsammans med övriga val som rör beräkningen av det justerade resultatet. Valet ska göras av den rapporterande enheten och det följer av 33 d kap. 7 § skatteförfarandelagen att tilläggsskatterapporten ska innehålla en förteckning över de val som har gjorts. Valet är varken ett så kallat femårigt val (Five Year Election) eller ettårigt val (One Year Election). I stället gäller valet för ett specifikt ackordsförfarande.

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

Lagförslag

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

9.3 Valmöjlighet avseende undantagna vinster och förluster

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

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

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

Skälen för förslaget

Valmöjlighet avseende undantagna vinster och förluster

I lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser om att vinster och förluster som ingår i en enhets redovisade resultat och som avser ägarintressen i vissa fall inte ska tas med i det justerade resultatet (3 kap. 10 §). Detta gäller vinster och förluster som beror på förändringar i det verkliga värdet av ett ägarintresse som inte är ett portföljinnehav, vinster och förluster som avser ett ägarintresse som redovisas enligt kapitalandelsmetoden och sådana resultatposter som beror på avyttring av ett ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav. Ett portföljinnehav definieras i sin tur som en concerns ägarintresse i en enhet om koncernen vid den tidpunkt då vinst delas ut eller andelar avyttras har rätt till mindre än tio procent av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösterna (2 kap. 17 §). Av 3 kap. 29 § följer också att skattekostnaden ska minskas med bl.a. aktuell skatt som avser intäkter, om intäkterna inte ingår i beräkningen av det redovisade resultatet.

I de administrativa riktlinjer som publicerades den 1 februari 2023 anges bl.a. följande (avsnitt 2.9 punkt 1–9). Undantag för vinst eller förlust avseende ägarintressen vid beräkningen av det justerade resultatet enligt modellreglernas artikel 3.2.1 (c) gäller oavsett om resultatet behandlas som skattepliktigt respektive avdragsgillt enligt de nationella skattereglerna i den stat där koncernenheten hör hemma. Det kan hända att

innehav i ett delägarbeskattat bolag redovisas enligt kapitalandelsmetoden och behandlas som en skattetransparent enhet vid inkomstbeskattningen. Det innebär att den skattetransparenta enhetens resultat tas upp till beskattning hos ägarenheten men det bokförda resultatet ska ändå inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet. Det följer av modellreglernas artikel 4.1.3 (a) att medräknade skatter ska reduceras med aktuell skattekostnad som hänför sig till intäkter som enligt modellreglernas kapitel 3 ska undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Den medräknade skatten ska minskas med skatt som avser inkomster som inte tas med i det justerade resultatet. Skälet för detta är att symmetri vid beräkningen av den effektiva skattesatsen ska uppnås. Om inte skattekostnaden justeras i motsvarande mån som det justerade resultatet, skulle den effektiva skattesatsen överskattas. Artikel 3.2.1 (c) gäller uttryckligen såväl vinster som förluster medan artikel 4.1.3 (a) till sin ordalydelse endast gäller skattekostnader hänförliga till intäkter som undantagits från det redovisade resultatet. Om det inte föreligger symmetri mellan medräknade skatter och poster som inkluderas i det justerade resultatet riskerar dock beräkningen av den effektiva skattesatsen att inte bli rättvisande. En möjlig lösning skulle kunna vara att ta hänsyn till den minskade skattekostnad som följer av en förlust eller kostnadspost som är avdragsgill enligt nationella skatteregler. En sådan lösning väcker dock nya problem och frågeställningar. I stället ska koncerner tillåtas att välja att inkludera vinster och förluster hänförliga till ägarintressen i beräkningen av det justerade resultatet och att då också inkludera motsvarande skattekostnader eller intäkter hänförliga till vinsterna eller förlusterna (Equity Investment Inclusion Election).

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

I den nya punkten 57.2 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna anges vidare att den nya valmöjligheten ska gälla för samtliga koncernenheter inom samma stat, och för samtliga ägarintressen som inte utgör portfölj innehav. Valet ska vara femårigt (Five Year Election) men valet ska inte vara möjligt att återkalla avseende ett ägarintresse för vilket en förlust har behandlats som avdragsgillt under den period då valet var aktiverat. Valet innebär att bokförd intäkt, vinst eller förlust avseende ett ägarintresse som inte utgör ett kvalificerat ägarintresse ska tas med vid beräkningen av det redovisade resultatet om det uppfyller något av följande kriterier.

1. Den bokförda posten avser vinst eller förlust hänförlig till marknadsvärdering eller nedskrivning avseende ett ägarintresse. Dessutom ska ägarenheten antingen beskattas för förändringen i marknadsvärdet (eller beviljas avdrag eller sänkt skatt), alternativt, om ägarenheten beskattas först vid en realiserad vinst eller förlust, ska ägarenhetens bokförda uppskjutna skatt ha påverkats av marknadsvärderingen eller nedskrivningen.

2. Den bokförda posten är en vinst eller förlust hänförlig till ett ägarintresse som är en skattetransparent enhet och ägarenheten redovisar ägarintresse enligt kapitalandelsmetoden.

3. Vid avyttring av ägarintresset är vinst skattepliktig och förlust avdragsgill vid den lokala inkomstbeskattningen.

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

Vad som avses med ett kvalificerat ägarintresse framgår av den nya punkten 57.8 i kommentaren till artikel 3.2.1 (c), i modellreglerna. Ett kvalificerat ägarintresse är ett ägarintresse i en skattetransparent enhet om den skattetransparenta enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöde inte konsolideras i moderföretagets koncernredovisning och om den sammanlagda avkastningen avseende investeringen i den skattetransparenta enheten (inklusive utdelningar, skattemässiga förlustavdrag och tillgodogörande av kvalificerade skattetillgodohavanden som härrör från den skattetransparenta enheten men utan hänsyn till icke kvalificerade skattetillgodohavanden) kan förväntas vara lägre än ägarenhetens investering i ägarintresset och att en del av investeringen förväntas betalas tillbaka i form av skattetillgodohavanden som inte är kvalificerade skattetillgodohavanden. Om den förväntade avkastningen uppfyller kriteriet eller inte ska avgöras baserat på omständigheter som är kända när investeringen görs, inklusive investeringsvillkoren.

Mot denna bakgrund bör regler med samma innebörd som den valmöjlighet avseende undantagna vinster och förluster som följer av den administrativa riktlinjen från februari 2023 införas i lagen om tillägsskatt.

Skattetillgodohavanden och skattetransparenta enheter

I de administrativa riktlinjer som publicerades den 1 februari 2023 anges bl.a följande (avsnitt 2.9 punkt 10). Skattetillgodohavanden kan tillgodogöras av en skattetransparent enhets ägare (flow through a Tax Transparent Entity). Eftersom skattetillgodohavanden generellt sett minskar medräknade skatter påverkar sådana tillgodohavanden beräkningen av den effektiva skattesatsen för en ägarenhet till en skattetransparent enhet. Ett skattetillgodohavande ändrar inte karaktär bara för att den som tillgodoräknar sig tillgodohavandet gör det i egenskap av ägarenhet till en skattetransparent enhet. Exempelvis ska ett kvalificerat skattetillgodohavande som härrör från en skattetransparent enhet som redovisas enligt kapitalandelsmetoden behandlas som en inkomst vid beräkningen av ägarenhetens justerade resultat medan ett icke kvalificerat skattetillgodohavande ska minska ägarenhetens justerade skattekostnad. Det är inte avgörande hur den skattetransparenta enheten hanteras i koncernredovisningen, om enheten konsolideras eller redovisas enligt kapitalandelsmetoden.

Vidare anges (p. 11–12) att en särskild regel ska tillämpas på kvalificerade transparenta skattetillgodohavanden (Qualified Flow-through Tax Benefits). Det rör sig om skattetillgodohavanden som inte är kvalificerade skattetillgodohavanden och om den skatteförmån som tillkommer en investerare genom att förluster tillgodoräknas denne som en del av återbetalning av en gjord investering (as a return of, rather than a

return on the investor's investment). Kvalificerade transparenta skatteti-llgodohavanden ska räknas med som ett positivt belopp vid beräkningen av ägarenhetens justerade skattekostnad. Om det kvalificerade transparenta skatteti-llgodohavandet i redovisningen behandlas som en post som minskar den aktuella skattekostnaden, ska den posten läggas tillbaka vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. Syftet med bestämmelsen är att bevara skatteneutraliteten i vissa investeringsstrukturer där icke kvalificerade skatteti-llgodohavanden utgör avkastning på en investering. Bestämmelsen ska bara tillämpas om det vid tidpunkten när en investering görs, inte skulle förväntas att avkastningen avseende ett ägarintresse skulle vara positiv om det inte vore för det icke kvalificerade skatteti-llgodohavandet och endast till den del det kvalificerade transparenta skatteti-llgodohavandet utgör en återbetalning av ägarenhetens investering. En koncern som tillämpar bestämmelsen måste hålla en förteckning över kvalificerade transparenta skatteti-llgodohavanden och information måste lämnas i tilläggsskatterapporten.

I de nya punkterna 57.4 och 57.5 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna anges också bl.a. följande. En ägarenhet som är föremål för ett val avseende ägarintressen (Equity Investment Inclusion Election) ska tillämpa de bestämmelser som anges nedan vad gäller kvalificerade transparenta skatteti-llgodohavanden som härrör från kvalificerade ägarintressen. Valet gäller inte för kvalificerade ägarintressen. Det innebär att intäkter hänförliga till ett kvalificerat ägarintresse inte tas med vid beräkningen av ägarenhetens justerade resultat och att skattekostnad hänförlig till sådana intäkter inte ska tas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. På samma sätt gäller att om en förlust är hänförlig till ett kvalificerat ägarintresse ska det inte tas hänsyn till den förlusten vid beräkningen av det justerade resultatet. Vid beräkningen av den justerade skattekostnaden ska inte heller hänsyn tas till en förmån eller minskad skattekostnad hänförlig till förlusten. Kvalificerade transparenta skatteti-llgodohavanden ska tas upp som ett positivt belopp vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för den direkta ägaren av ett kvalificerat ägarintresse. Detsamma gäller för en indirekt ägare om ägarkedjan består av skattetransparenta enheter som inte är koncernenheter inom den aktuella koncernen om det kvalificerade transparenta skatteti-llgodohavandet i redovisningen har hanterats som en reduktion av skattekostnaden.

I den nya punkten 57.6 i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna anges också slutligen följande. En ägarenhets investering i ett kvalificerat ägarintresse ska reduceras, som lägst till noll, med (i) avkastning i form av skatteti-llgodohavanden som har tillgodogjorts ägarenheten och som härrör från ägarintresset, (ii) ett belopp motsvarande löpande underskott hänförliga till ägarintresset som ägarenheten har fått tillgodoräkna sig vid sin inkomstbeskattning multiplicerat med den skattesats som ägarenheten beskattas med enligt nationell lagstiftning, (iii) utdelning eller utskiftning från ägarintresset till ägarenheten och (iiii) köpeskilling vid en försäljning av hela eller delar av ägarintresset.

Administrativ riktlinje från juli 2023

I den administrativa riktlinjen från juli 2023 anges bl.a. följande (avsnitt 2 Guidance on Tax Credits p. 45–52). I riktlinjen från februari 2023 anges att kvalificerade transparenta skattetillegodohavanden som tillgodoräknas ägaren av ett kvalificerat ägarintresse först ska minska anskaffningskostnaden för ägarintresset ner till noll, och att överskjutande belopp därefter ska minska den justerade skattekostnaden (punkt xx i kommentaren till artikel 3.2.1 c i modellreglerna). Det föreslås nu en alternativ periodiseringsregel. En koncern som använder proportionerlig avskrivning av det kvalificerade ägarintresset i sin redovisning ska använda samma periodisering för att avgöra i vilken mån det kvalificerade transparenta skattetillegodohavandet ska anses minska anskaffningskostnaden respektive minska den justerade skattekostnaden. En koncern som inte använder proportionerlig avskrivning av det kvalificerade ägarintresset i sin redovisning kan välja att göra det för tilläggsskatteändamål. Den proportionerliga metoden i redovisningen innebär att investeraren minskar sin skattekostnad med nettoförmånen som härrör från det kvalificerade ägarintresset. Nettoförmånen baseras på den överskjutande skatteförmån som tillkommer ägarenheten, utöver det proportionerliga beloppet från investeringen. Det proportionerliga beloppet är i sin tur beräknat utifrån hur stor skatteförmån som uppskattas ska tillkomma ägarenheten totalt, dividerat med det antal år som ägarintresset förväntas innehas. Samma princip som används i redovisningen ska också användas för tilläggsskatteändamål. Om den proportionella avskrivningen inte används i redovisningen kan den rapporterade enheten välja att använda den för tilläggsskatteändamål. Ett sådant val kan bara göras avseende det första räkenskapsår då det finns möjlighet att göra valet – dvs. det år som investeringen i det kvalificerade ägarintresset görs eller det år då ägarenheten första gången omfattas av lagstiftning som implementerar modellreglerna. Valet kan sedan inte återkallas.

Vad gäller olika redovisningsstandarder, anges i riktlinjen att huruvida ett kvalificerat ägarintresse ses som ett andelsinnehav eller inte kan bero på vilken redovisningsstandard som koncernen använder. US GAAP behandlar både den som ger upphov till de aktuella skattetillegodohavandena (developer) och ägarenheten (investor) som andelsägare i en enhet (partnership). Enligt IFRS ska ofta ägarenheten ses som långgivare till enheten (partnership) och den som ger upphov till skattetillegodohavanden (developer) ses som den enda ägaren till enheten. Skattetillegodohavanden som investeraren kan tillgodogöra sig behandlas då som återbetalning av ett lån och ränta. För att det vid beräkning av tilläggsskatt inte ska göras skillnad mellan investerare beroende på vilken redovisningsstandard som används ska det inte krävas att det kvalificerade ägarintresset ses som ett andelsinnehav enligt den redovisningsstandard som investeraren använder. I stället ska det krävas att innehav i den skattetransparenta enheten behandlas som ett andelsinnehav enligt nationell skattelagstiftning och att den skulle behandlas så enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard i den stat där den skattetransparenta enheten är verksam. Ett klargörande görs också, att det för att vara fråga om ett kvalificerat ägarintresse krävs att investeraren har ett verkligt

ekonomiskt intresse i den skattetransparenta enheten och att investeraren inte är skyddad från förluster hänförliga till investeringen. Det krävs också att det inte är fråga om skattetillgodohavanden som endast tillgodoräknas investerare som är föremål för skattskyldighet enligt modellreglerna.

Mot denna bakgrund föreslås att bestämmelser motsvarande de som beskrivs i de administrativa riktlinjerna från februari och juli 2023 om undantagen vinst och förlust avseende ägarintressen, inklusive bestämmelser om kvalificerade ägarintressen och kvalificerade skattetransparenta skattetillgodohavanden ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

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

9.4 Symmetrisk behandling av utdelning avseende vissa finansiella instrument

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

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

Skälen för förslaget: I lagen om tilläggsskatt finns bestämmelser om när utdelningar ska undantas vid beräkning av det justerade resultatet (3 kap. 9 §). Reglerna innebär att utdelning eller annan värdeöverföring som har tagits emot eller anteciperats och som har sin grund i ägarintressen inte ska tas med i det justerade resultatet. Detta gäller dock inte om

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

Av 3 kap. 17 § lagen om tilläggsskatt framgår att med portföljinnehav avses en koncerns ägarintresse i en enhet om koncernen vid den tidpunkt då vinst delas ut eller andelar avyttras har rätt till mindre än tio procent av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösterna.

I de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (avsnitt 2.3, punkterna 13 och 14) kompletteras reglerna om skattefria utdelningar i vissa avseenden (ändring i punkt 37 i kommentaren till artikel 3.2.1.b samt punkt 85 i kommentaren till artikel 10.1). Det gäller för det första s.k. sammansatta finansiella instrument, dvs. finansiella instrument som för utfärdaren kan sägas bestå av en del eget kapital och en del skuld. Detta blir aktuellt för exempelvis konvertibla skuldebrev. Redovisningsmässigt måste ett företag som ger ut sådana instrument dela upp det på en del eget kapital och en del skuld. I den administrativa riktlinjen nämns att det finns

en risk att en mottagare av utdelning/ränta på sammansatta finansiella instrument skulle göra gällande att det mottagna beloppet i sin helhet är utdelning som ska undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Eftersom detta inte är avsikten klargörs att endast den del av avkastningen som utgivaren behandlar som eget kapital ska kunna behandlas som sådan utdelning (om övriga kriterier för att undantas är uppfyllda).

I den administrativa riktlinjen behandlas även sådana finansiella instrument som kan ha en asymmetrisk behandling i redovisningen på så sätt att ett och samma instrument behandlas som skuld för den ena parten och som eget kapital för den andre. Som exempel nämns vissa typer av preferensaktier. I riktlinjen införs regler för att förhindra asymmetrisk behandling när utgivare och innehavare av ett sådant finansiellt instrument ingår i samma koncern. I så fall ska båda parterna klassificera instrumentet på samma sätt. Om de inte har gjort det i sina respektive redovisningar ska den klassificering som utgivaren tillämpar även tillämpas av den andra parten.

Mot denna bakgrund föreslås att bestämmelser motsvarande de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (avsnitt 2.3) om undantagna utdelningar införs i lagen om tilläggsskatt.

Även koncernbidrag kan ha en asymmetrisk behandling redovisningsmässigt på ett motsvarande sätt som behandlas i den administrativa riktlinjen, när koncernbidrag lämnas från dotterföretag till moderföretag. Ett sätt som koncernbidrag kan redovisas på är nämligen som en finansiell intäkt i moderföretaget men som minskning av eget kapital i dotterföretaget. I dotterföretagets redovisning kommer det inte att finnas någon kostnad avseende koncernbidrag eftersom utdelning redovisas som en minskning av eget kapital. Eftersom dotterföretaget har en skattemässigt avdragsgill kostnad avseende koncernbidraget kommer däremot den redovisade skatten att minska. I moderföretagets redovisning kommer det att finnas en intäkt avseende mottagen utdelning. Eftersom det är fråga om ett mottaget koncernbidrag kommer skattekostnaden i moderföretaget att öka. I 3 kap. 29 § lagen om tilläggsskatt (motsvarar artikel 4.1.3.a i modellreglerna) finns en bestämmelse om att skatt som är hänförlig till intäkter som inte ska tas med vid beräkning av det justerade resultatet ska minska den justerade skattekostnaden. Utdelning från dotterföretag är en sådan intäkt som inte ska tas med vid beräkning av det justerade resultatet (3 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt). I 3 kap. 27 § lagen om tilläggsskatt (motsvarar artikel 4.3.2.e i modellreglerna) finns emellertid en bestämmelse om att medräknade skatter som är hänförliga till utdelning från en annan koncernenhet ska fördelas till koncernenheten som lämnade utdelningen. Koncernbidrag är ett sätt att skattemässigt omfördela vinster och förluster mellan företag i en helägd koncern. Systemets effekter är skattemässiga men eftersom de svenska reglerna kräver öppen redovisning kan de även få effekter i redovisningen. Systemet med tilläggsskatt bygger på en koncernmässig syn på så sätt att de sammanlagda skattekostnaderna i en stat jämförs med de sammanlagda vinsterna och förlusterna inom den staten (jurisdictional blending). Ett materiellt riktigt resultat uppnås då om skatten på utdelningen hos moderföretaget hänförs till dotterföretaget enligt 3 kap. 27 §. Därför behövs inte någon ytterligare regel om detta.

I avsnitt 16.4.4 föreslås en ändring i 3 kap. 27 § lagen om tilläggsskatt. Den ändringen avser endast utländsk skatt som fördelas till en svensk

koncernenhet och begränsar således inte fördelningen av svensk skatt hänförlig till koncernbidrag mellan svenska koncernenheter.

Lagförslag

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

9.5 Valuta

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

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

Skälen för förslaget: Eftersom reglerna om tilläggsskatt ska tillämpas på samma sätt i ett stort antal stater är det viktigt att det finns regler om hur olika valutor ska hanteras. I den administrativa riktlinjen som publicerades i juli 2023 finns därför ett antal bestämmelser som rör omräkning från utländsk valuta (avsnitt 1, punkt 6). Det gäller:

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

Punkterna 1 och 2 gäller vilken valuta som ska användas för de beräkningar som behöver göras och hur omräkning ska ske om ett belopp inte är angivet i den valuta som ska tillämpas. För de här situationerna sägs att företagen ska använda samma valuta som den som moderföretagets koncernredovisning har upprättats i (presentationsvalutan). Ett skäl för

detta är att reglerna om tilläggsskatt i stor utsträckning är beroende av moderföretagets koncernredovisning. Eftersom många belopp i de enskilda företagens redovisningar ändå måste räknas om till presentationsvalutan för att flyta in i koncernredovisningen bidrar en sådan bestämmelse till att begränsa den administrativa bördan.

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

Mot denna bakgrund föreslås att det ska införas bestämmelser i lagen om tilläggsskatt motsvarande de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (den nya punkten 5.1 i kommentaren till artikel 3.1.2 i modellreglerna) om hur olika valutor ska hanteras.

Punkterna 3 och 4 ovan gäller hur tilläggsskatt som har beräknats i en annan valuta ska räknas om och vilka omräkningsregler som behövs avseende gränsvärden när dessa har uttryckts i en annan valuta än moderföretagets presentationsvaluta. Detta finns redan reglerat i 1 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt (2023:875) respektive 56 a kap. 4 § skatteförfarandelagen (2001:1244). Någon ytterligare lagstiftning beträffande dessa frågor är därför inte nödvändig.

I den administrativa riktlinjen finns också bestämmelser om valutafrågor beträffande nationell tilläggsskatt (avsnitt 4). Grundregeln är att den nationella tilläggsskatten ska behandlas på samma sätt som den globala tilläggsskatten (se ovan). För den nationella tilläggsskatten finns emellertid en särbestämmelse för beräkning av det justerade resultatet (3 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt). Denna innebär att det justerade resultatet – i stället för de vanliga reglerna i 3 kap. 2–5 §§ – kan beräknas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i koncernredovisningen. En godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen. I avsnitt 16.4.3 föreslås ändringar av denna särbestämmelse. De ändringarna påverkar inte de överväganden om valuta som redovisas i det här avsnittet.

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

Mot denna bakgrund föreslås att bestämmelser ska införas i lagen om tilläggsskatt som innebär följande. Om en eller flera svenska

koncernenheter använder euro som redovisningsvaluta får den rapporterade enheten välja att göra beräkningarna i presentationsvalutan eller i svenska kronor. Valet omfattar samtliga koncernenheter, för vilka det ska användas samma valuta. Valet gäller i fem år från och med det år valet avser. De koncernenheter som inte har sin redovisning i den valda valutan ska räkna om till denna enligt de principer som används för valutaomräkning enligt den redovisningsstandard som används vid beräkningen av tilläggskattebeloppet för nationell tilläggs katt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 1 kap. 4 a och 4 b §§ lagen om tilläggs katt.

10 Särskilt om CFC-inkomster

10.1 Förlust i moderenhet med CFC-inkomst

Promemorians förslag: En fiktiv uppskjuten skattefordran ska beräknas för en moderenhet som har en inhemsk förlust och inkomst av ett kontrollerat utländskt företag, om dessa kvittas före avräkning av utländsk skatt på utländsk inkomst. Detta gäller om ett icke utnyttjat avräkningsbelopp enligt nationella skatteregler om avräkning av utländsk skatt inte får rullas vidare till senare år utan i stället beaktas vid omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk. Skattefordran ska återföras det senare år då sådan omklassificering sker och utländsk skatt därför avräknas.

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

Bestämmelser om beräkningen av en fiktiv uppskjuten skattefordran och en särskild uppskjuten skattefordran ska införas i lagen om tilläggs katt.

Skälen för förslaget: I lagen om tilläggs katt finns särskilda bestämmelser om justeringar hänförliga till uppskjuten skatt (3 kap. 30–36 §), det s.k. uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet ska effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas inte räknas med (3 kap. 34 § 7). Detta innebär i sin tur att förändringen av uppskjuten skatt avseende sådana skattereduktioner och reduktionsbelopp inte ingår vid beräkningen av justerad skattekostnad enligt 3 kap. 23 §.

Bestämmelsen i punkt 7 i 3 kap. 34 § lagen om tilläggsskatt motsvaras av artikel 22.5 e i direktivet och artikel 4.4.1 e i modellreglerna. Av punkt 80 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna framgår att punkten e bl.a. omfattar skattereduktion avseende utländsk skatt, dvs. avräkning av utländsk skatt. Enligt 4.1.1 e ska effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att reduktionsbelopp utnyttjas inte räknas med i det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Av punkt 82 i kommentaren framgår att beviljandet av en skattereduktion därmed inte kommer att ge upphov till tilläggsskatt. Modellreglernas utformning innebär dock att artikel 4.1.1 e kan ge upphov till tilläggsskatt när en stats beskattningsregler innebär att en moderenhets inhemska förlust, i stället för att rullas till ett senare år, kvittas mot CFC-inkomst före eventuell avräkning av utländsk skatt. Uttrycket system för beskattning av kontrollerade utländska företag (Controlled Foreign Company Tax Regime) är definierat i 2 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt.

Genom riktlinje 2.8 (Loss-making Parent Entities of CFCs) i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 ändras kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna såvitt avser situationen att en stats beskattningsregler innebär att en moderenhets inhemska förlust, i stället för att rullas till ett senare år, kvittas mot CFC-inkomst före eventuell avräkning av utländsk skatt. Genom riktlinjen uppnås ett likvärdigt utfall i fall av inhemska förlust i kombination med CFC-inkomst ett visst år oavsett om en stat tillåter rullning av förluster eller s.k. carry-forward vid avräkning av utländsk skatt (dvs. att utländsk skatt som inte kan avräknas ett visst år får rullas framåt för att avräknas ett senare år) eller motsvarande (punkt 8 i riktlinjen).

Av de nya punkterna 82.1–82.4 i kommentaren till artikel 4.4.1 e i modellreglerna framgår bl.a. följande. För att ett system där inhemska förlust kvittas mot utländsk inkomst före eventuell avräkning av utländsk skatt inte ska behandlas sämre än ett system där inhemska förlust i stället omfattas av rullning, s.k. carry-forward, ska förstnämnda situation i vissa fall ge upphov till en särskild uppskjuten skattefordran som ersätter den minskning av förlusten som kvittningen medför (en s.k. ”substitute loss carry-forward DTA”). Bestämmelsen i artikel 4.4.1 e (motsvaras av 3 kap. 34 § 7 lagen om tilläggsskatt) ska inte tillämpas på en sådan uppskjuten skattefordran. I punkt 7 i riktlinjen nämns utöver CFC-inkomst annan inkomst i utlandet. Vidare framgår i punkt 11 att det övervägs riktlinjer i fråga om den likartade situationen att en stats regler innebär att inhemska förlust kvittas mot ett fast driftställes inkomst.

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

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

I nya punkt 82.3 i kommentaren kompletteras punkt 82.2 med situationer som inte omfattas av sistnämnda punkt. Det rör sig om nationella regler som, i stället för carry-forward av utländsk skatt på CFC-inkomst, innehåller regler om omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk sådan. Sådana regler ska få genomslag på motsvarande sätt som enligt punkt 82.2.

Riktlinje 2.8 med de nya punkterna 82.1–82.4 i kommentaren till artikel 4.4.1 e innebär en avvikelse från vad som gäller i fråga om justeringar avseende uppskjuten skatt enligt 3 kap. 30–34 §§ lagen om tilläggsskatt.

Mot denna bakgrund föreslås att bestämmelser med motsvarande innebörd som framgår av den administrativa riktlinjen 2.8 från februari 2023 (punkt 82.2 och 82.3) om fiktiv uppskjuten skattefordran och särskild uppskjuten skattefordran ska införas i lagen om tilläggsskatt. Vidare ska ett undantag införas från punkten 7 i 3 kap. 34 § lagen om tilläggsskatt som innebär att den punkten inte ska tillämpas på en särskild uppskjuten skattefordran.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 3 kap. 31 a, 31 b, 32 a och 32 b §§ och ett nytt andra stycke i 3 kap. 34 § i lagen om tilläggsskatt.

10.2 Fördelning av medräknade skatter – kontrollerade utländska företag

Promemorians förslag: Bestämmelser om fördelning av medräknade skatter som tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade

utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat ska införas. Bestämmelserna ska tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027.

Skälen för förslaget: I lagen om tilläggsskatt finns särskilda bestämmelser om fördelning av skatt enligt regler om beskattning av inkomst i kontrollerade utländska företag, nedan CFC-regelverk (7 kap. 63 och 65 §§ lagen om tilläggsskatt). Bestämmelserna innebär att de medräknade skatterna som utgångspunkt inte ska beaktas för den koncernenhet som haft skattekostnaden. Bestämmelserna motsvaras av artikel 4.3.2 c i modellreglerna. I avsnitt 2.10 i den administrativa riktlinjen från februari 2023, vilken ändrats genom riktlinjerna från december 2023, beskrivs hur fördelningen ska ske i fråga om skatt enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag (CFC-bolag) enligt vilket beskattning av en delägare sker gemensamt för ägarens CFC-bolag i olika stater (s.k. blended CFC tax regime), i stället för stat-för-stat eller enhet-för-enhet. Ett exempel på sådana regler är USA:s GILTI-regler (Global Intangible Low-Taxed Income). Bakgrunden till riktlinjen är att den fördelning som ska göras enligt artikel 4.3.2 c i modellreglerna kan vara svår att tillämpa på skatt som tas ut enligt denna typ av system. Riktlinjen från februari 2023 innehåller de nya punkterna 58.1–58.7 i kommentaren till artikel 4.3.2. Vidare innehåller riktlinjen från december 2023 ändringar av punkt 58.6 och 58.7 samt de nya punkterna 58.6.1–58.6.3.

Med *blended CFC tax regime* avses ett CFC-regelverk som lägger ihop inkomst, förlust och avräkningsbara skatter i en delägares utländska bolag i en pott för att bedöma om beskattning ska ske och som gäller i fråga om inkomst som beskattas lägre än 15 procent (nya punkt 58.2). Ett regelverk som beaktar inhemsk inkomst omfattas inte av definitionen, medan möjlighet att kvitta inhemsk förlust mot utländsk inkomst inte utesluter att regelverket omfattas av definitionen.

Riktlinjen innebär att CFC-skatten, vid fördelning enligt artikel 4.3.2 c (7 kap. 63 § lagen om tilläggsskatt), ska fördelas till lågskattestater enligt en särskild formel så att fördelning görs till stater där den effektiva skattesatsen är lägre än den skattesats som utlöser beskattning enligt det aktuella CFC-regelverket.

Riktlinjerna innebär att det först beräknas en fördelningsnyckel för varje CFC-bolag. Fördelningsnyckeln beräknas genom att delägares andel av CFC-inkomsten, beräknad enligt det aktuella nationella CFC-regelverket, multipliceras med skillnaden mellan skattesatsen enligt regelverket och den effektiva skattesatsen för koncernenheterna i den aktuella staten beräknad enligt lagen om tilläggsskatt. Den effektiva skattesatsen ska därvid beräknas utan hänsyn till CFC-skatt. Däremot ska kvalificerad nationell tilläggsskatt beaktas om den vid CFC-beskattningen är avräkningsbar på samma sätt som utländsk skatt i övrigt. Fördelningsnyckeln anses vara noll om den effektiva skattesatsen överstiger skattesatsen enligt CFC-regelverket eller minimiskattesatsen.

Den totala CFC-skatten ska därefter fördelas till varje CFC-bolag. Det sker genom att fördelningsnyckeln för ett CFC-bolag divideras med summan av fördelningsnycklarna för samtliga CFC-bolag.

Riktlinjen från december 2023 kompletterar riktlinjen från februari 2023 vad avser situationer när den effektiva skattesats som ska ingå i fördelningsnyckeln antingen inte beräknas samlat för en stat på grund av att den beräknas separat för en eller flera enheter, eller inte beräknas enligt modellreglerna. Förstnämnda situation gäller t.ex. samriskföretag för vilka en separat beräkning sker. Den andra situationen gäller när en förenklingsregel (s.k. safe harbour) i 8 kap. lagen om tilläggsskatt är tillämplig eller när undantaget vid verksamhet av mindre betydelse i 5 kap. 12–14 §§ tillämpas. För denna andra situation innebär ändringarna att den effektiva skattesatsen inte ska behöva beräknas enbart för att sedan användas vid fördelningen av CFC-skatt.

Av den nya punkten 58.6.1 i kommentaren till artikel 4.3.2 framgår att om en enhets effektiva skattesats ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen för övriga koncernenheter i den stat där enheten hör hemma ska den effektiva skattesatsen i fördelningsnyckeln utgöras av den separat beräknade effektiva skattesatsen. Bestämmelsen aktualiseras för investerings- och försäkringsinvesteringsenheter, minoritetsägda koncernenheter samt samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag.

Av den nya punkten 58.6.2 i kommentaren till artikel 4.3.2 följer att om effektiv skattesats inte ska beräknas för en stat, ska den effektiva skattesatsen för koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag som hör hemma i staten utgöras av den effektiva skattesatsen beräknad enligt förenklingsregeln i 8 kap. 4 § i lagen om tilläggsskatt, om koncernen beräknar effektiv skattesats enligt bestämmelserna i 8 kap. 3–5 §§ (punkt 58.6.2 a). Om förenklingsregeln för utländsk nationell tilläggsskatt i 8 kap. 19 § lagen om tilläggsskatt är tillämplig ska den effektiva skattesatsen utgöras av den procentsats som motsvarar summan av skatt som enligt en regel om nationell tilläggsskatt beaktas vid beräkning av effektiv skattesats och nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i den föreslagna 7 kap. 63 a § (dvs. CFC-regler enligt vilka total inkomst och skattenivå för en ägares samtliga CFC-bolag bedöms när det avgörs om denne ska beskattas löpande för inkomsten), dividerat med det justerade resultatet enligt en regel om nationell tilläggsskatt (punkt 58.6.2 b). Riktlinjen ska tillämpas på samma sätt om en förenklingsregel i 8 kap. bara omfattar vissa enheter i en stat. För båda dessa situationer anges att om en koncern beräknar effektiv skattesats för flera stater respektive gör separata beräkningar för enheter i en stat ska fördelningsnyckeln för den koncern som en enhet tillhör användas för enheten vid beräkning enligt reglerna (punkt 58.6.3).

Om effektiv skattesats av annan anledning inte beräknats för koncernen för en stat utgörs den effektiva skattesatsen av ett belopp som beräknas som kvoten mellan koncernenheternas skattekostnad och vinst eller förlust enligt koncernens kvalificerade finansiella rapport (punkt 58.6.2 c). Beräkningen speglar den beräkning som följer av i 8 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt, men beloppet för vinst eller förlust hämtas alltså i den kvalificerade finansiella rapporten. Vad som avses med kvalificerad finansiell rapport framgår av 8 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt.

För ett kontrollerat utländskt företag som inte är en koncernenhet, ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag (s.k. non-GLOBE entities) anses den effektiva skattesatsen motsvara den skattesats

som beräknas gemensamt enligt punkt 58.6–58.6.3 för enheter i koncernen som hör hemma i samma stat som företaget om dessa enheters inkomst motsvarar störst andel av inkomsten (punkt 58.7). Om koncernen inte beräknar en effektiv skattesats för enheter i den stat där företaget hör hemma ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten av den sammanlagda redovisade inkomstkatten och den sammanlagda redovisade vinsten före inkomstkatt för samtliga sådana enheter som hör hemma i den aktuella staten. Följden blir att CFC-skatt avseende enheter som inte är koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till samriskföretag kommer att fördelas till dessa enheter och därmed inte ingå i den justerade skattekostnaden för en koncernenhet.

Regeln som beskrivs i riktlinjen är tillfällig och gäller endast för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2026 och som slutar senast den 30 juni 2027 (punkt 58.3).

Mot denna bakgrund föreslås att bestämmelser motsvarande de administrativa riktlinjerna från juli och december 2023 (avsnitt 2.10 och 4) om fördelning av medräknade skatter som tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat ska införas i lagen om tilläggsskatt. Regelen föreslås även bli tillfällig i enlighet med vad som följer av riktlinjen.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 63 a – f §§ i lagen om tilläggsskatt.

11 Beräkning av substansbeloppet

11.1 Belopp för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar

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

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

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

Promemorians bedömning: En koncern kan välja att endast räkna med en del av beloppet för personalkostnader eller materiella anläggningstillgångar i substansbeloppet.

Skälen för förslaget och bedömningen

Beräkning av substansbelopp avseende personal och oberoende uppdragstagare respektive anläggningstillgångar som finns i en annan stat

Av 5 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt framgår att beloppet för personalkostnader för en koncernenhet är fem procent av kostnaderna för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar för koncernen i den staten i enhetens ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll.

Av avsnitt 3 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023, med de nya eller ändrade punkterna 33., 38 och 38.1 i kommentaren till artikel 5.3.3. och 5.3.4 i modellreglerna, framgår följande vad avser beräkningen av substansbeloppet. Substansbeloppet för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat är summan av ett belopp som avser personalkostnader och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar. Beloppet för personalkostnader för en koncernenhet är fem procent av kostnaderna för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar för koncernen i den staten i enhetens ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll. Beloppet för materiella anläggningstillgångar för en koncernenhet är fem procent av balansvärdet av sådana tillgångar i den stat där koncernenheten hör hemma.

Av riktlinjerna framgår vidare att följande ska gälla för personalkostnader för anställda och materiella anläggningstillgångar som används utanför den stat där den koncernenhet som är arbetsgivare eller ägare av tillgångarna hör hemma. Om den anställde utför mer än femtio procent av sin verksamhet för koncernen under den relevanta perioden inom staten där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma ska koncernenheten ha rätt att tillgodoräkna sig hela personalkostnaden för den anställde vid beräkningen av beloppet för personalkostnader. Om den anställde utför femtio procent eller mindre av sin verksamhet för koncernen under den relevanta perioden inom den stat där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma ska koncernenheten endast ha rätt att tillgodoräkna sig den del av personalkostnaderna som kan hänföras till den anställdes arbetstid som tillbringats inom staten där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma.

Beräkningen av ett belopp för materiella anläggningstillgångar kräver att de materiella anläggningstillgångarna är belägna i samma stat som den koncernenhet som äger dem hör hemma i eller, i en situation där den materiella anläggningstillgången faller inom kategorierna (c) eller (d) i artikel 5.3.4 i modellreglerna (5 kap. 4 § första stycket 2 och 3 lagen om tilläggsskatt), i samma stat som den koncernenhet som innehar nyttjanderätten till tillgången hör hemma i. Det förväntas att den materiella anläggningstillgången i de flesta fall kommer att vara belägen i samma stat som den koncernenhet som äger eller leasar tillgången hör hemma i. Under särskilda omständigheter kan dock anläggningstillgångens karaktär och hur den används vara sådan att den inte finns i någon stat eller finns i flera

stater (t.ex. ett flygplan som tillhör ett internationellt flygbolag) vid olika tidpunkter under räkenskapsåret. Om den materiella anläggningstillgången är belägen inom den stat där den koncernenhet som äger tillgången (eller vid leasing, leasetagaren) hör hemma i mer än femtio procent av tiden under den relevanta perioden, är koncernenheten berättigad att ta med hela balansvärdet för en sådan tillgång vid beräkningen av beloppet för materiella anläggningstillgångar. Om den materiella anläggningstillgången är belägen inom staten där den koncernenhet som äger (eller vid leasing, leasetagaren) den hör hemma i femtio procent eller mindre av tiden under den relevanta perioden, ska koncernenheten endast ha rätt att ta med den materiella anläggningstillgångens balansvärde i proportion till den tid tillgången var belägen inom den stat där den koncernenhet som äger tillgången (eller vid leasing, leasetagaren) hör hemma.

Mot denna bakgrund föreslås att vid beräkningen av substansbeloppet får även personalkostnader för personal och oberoende uppdragstagare som utför arbete utanför den stat där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma medräknas, helt eller delvis. Beloppet för materiella anläggningstillgångar kan även omfatta anläggningstillgångar som under vissa tidsperioder är belägna i en annan stat än där den koncernenhet som är ägare av tillgångarna hör hemma.

Materiella anläggningstillgångar vid operationell leasing

Av de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (nya punkten 43.1.5 i kommentaren till artikel 5.3.4 i modellreglerna) framgår att leasegivaren vid operationell leasing får beakta en del av balansvärdet för en materiell anläggningstillgång som är föremål för operationell leasing när beloppet för materiella anläggningstillgångar ska fastställas, om tillgången är belägen i den stat som den leasegivaren hör hemma i. Det tillåtna beloppet är lika med det belopp som överstiger leasegivarens balansvärde i jämförelse med det genomsnittliga beloppet vad avser leasetagarens nyttjanderätt till den materiella anläggningstillgången som fastställts i början och slutet av räkenskapsåret. Genom att tillåta att endast överskottet får medräknas förhindras att leasegivaren räknar med samma värde som leasetagaren tar med i sin beräkning av substansbeloppet vad avser den leasade materiella anläggningstillgången. Om leasetagaren inte är en koncernenhet i samma koncern som leasegivaren ska leasetagarens nyttjanderätt till den materiella anläggningstillgången anses vara lika med summan av de betalningar som återstår enligt leasingavtalet som inte diskonterats, inklusive eventuella förlängningar som skulle beaktas vid fastställande av en nyttjanderätt till den materiella anläggningstillgången enligt den redovisningsstandard som används för att fastställa leasegivarens redovisade resultat. När det gäller en tillgång som hyrts ut för en kortare tid, t.ex. ett hotellrum eller en hyrbil så ska leasetagarens/hyrestagarens nyttjanderätt till den materiella anläggningstillgången anses vara noll. En tillgång som hyrts ut för en kortare tid är en tillgång som regelbundet hyrs ut flera gånger till olika hyrestagare under räkenskapsåret om den genomsnittliga hyresperioden, inklusive eventuella förnyelser och förlängningar, avseende varje hyresgäst är 30 dagar eller mindre.

IFRS 16 handlar om hur ett företag redovisar sina leasingavtal. Före IFRS 16 kom har en leasingtagare kunnat klassificera leasingen på två olika sätt, antingen som operationell eller finansiell leasing. Vid finansiell leasing har leasingtagaren bokfört en tillgång och en skuld som redovisats i balansräkningen. Vid operationell leasing har enbart leasingkostnaden redovisats över resultaträkningen, vilket innebär att operationell leasing inte varit synlig i balansräkningen. Efter att IFRS 16 kom har det från och med 1 januari 2019 inte varit tillåtet för leasingtagaren att redovisa operationell leasing, vilket innebär att all leasing ska visas i balansräkningen i enlighet med IFRS 16. Alla koncernföretag som tillämpar IFRS ska tillämpa IFRS 16. Detta gäller även företag som tillämpar IFRS som är begränsad enligt lag. Undantag från tillämpning finns för företag som i juridisk person tillämpar RFR 2 Redovisning för juridiska personer. Dessa juridiska personer kan välja att inte tillämpa IFRS 16 och i stället redovisa enligt IAS 17 (de gamla reglerna). Enligt IFRS 16 ska leasetagaren aktivera en nyttjanderättstillgång och bokföra en leasingsskuld.

Mot denna bakgrund föreslås att det införs en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 43.1.5 i kommentaren till artikel 5.3.4 i modellreglerna) i lagen om tilläggsskatt. Detta innebär att materiella anläggningstillgångar inte ska undantas vid en leasegivares beräkning av substansbeloppet till den del balansvärdet för materiella anläggningstillgångar hos leasegivaren överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren vid räkenskapsårets ingång och utgång.

En väsentlig del av en materiell anläggningstillgång leasas ut och återstoden behålls för eget bruk

Av riktlinjen (punkt 43.1.7) framgår även att när en leasegivare leasar ut en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång till en leasetagare och behåller den återstående delen av tillgången för eget bruk så måste tillgångens redovisade värde fördelas mellan tillgångens olika användningsområden. Som exempel anges att leasegivaren leasar ut några våningsplan eller parkeringsplatsen i en huvudkontorsbyggnad. För leasegivaren ska det redovisade värdet för sådan materiell anläggningstillgång fördelas mellan den utleasade delen och den kvarvarande delen baserat på en rimlig fördelningsnyckel för tillgångarna (t.ex. byggnadens yta). Leasegivaren ska ta hänsyn till det redovisade värdet av de materiella anläggningstillgångarna som fördelats till den kvarvarande delen. För den del som leasas ut ska den del av balansvärdet på tillgångarna hos leasegivaren som överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren utifrån värdet vid räkenskapsårets ingång och utgång beaktas. Om leasetagaren inte ingår i samma koncern som leasegivaren är leasetagarens nyttjanderättsvärde detsamma som summan av återstående leasingavgifter.

Mot denna bakgrund föreslås att det införs en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 43.1.7) i lagen om tilläggsskatt. Detta innebär att om en leasegivare leasar ut en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång

men använder den återstående delen av tillgången för eget bruk ska värdet fördelas mellan delarna utifrån vad som är skäligt.

Beaktande av del av belopp för personalkostnader och anläggningstillgångar

Av avsnitt 3 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 framgår att en koncern kan vid beräkningen av substansbeloppet ta med en del av beloppet för personalkostnader eller anläggningstillgångar. En koncern måste inte beräkna det högsta tillåtna beloppet av personalkostnader eller anläggningstillgångar för att kunna använda substansbeloppet (nya punkt 29.1 i kommentaren till artikel 5.3.1 i modellreglerna).

Bedömningen är att detta endast är ett förtydligande av hur 5 kap. 2–4 §§ lagen om tilläggsskatt ska tillämpas.

Korrigerings av 5 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt

Av 5 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt framgår att om den delägarbeskattade enheten är ett moderföretag ska personalkostnaderna och de materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där enheten hör hemma fördelas till den delägarbeskattade enheten. Personalkostnaderna och värdet av tillgångarna ska sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som undantas från den delägarbeskattade enheten enligt 7 kap. 12 och 13 §§ lagen om tilläggsskatt. I den sista meningen är ordet ”med” överflödigt och bör därför strykas.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar av 5 kap. 3, 4 och 8 §§ och införandet av 5 kap. 4 a § i lagen om tilläggsskatt.

11.2 Substansbelopp för moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning

Promemorians förslag: En inkomst som har uteslutits från ett moderföretags justerade vinst till följd av ett system med avdragsgill utdelning ska medföra en motsvarande proportionell justering av beloppen för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar vid beräkningen av substansbeloppet. Detsamma ska gälla när ett moderföretag direkt innehar en ägarandel i en koncernenhet som omfattas av system med avdragsgill utdelning. Vinsten hos en sådan koncernenhet ska justeras proportionellt till den del enheten lämnar utdelning till moderföretaget som moderföretaget i sin tur delar ut.

Skälen för förslaget: Enligt 5 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt används personalkostnader och materiella anläggningstillgångar för att fastställa substansbeloppet för koncernenheterna som hör hemma i en stat. Att ett substansbelopp får avräknas från koncernenheternas sammanlagda justerade resultat i en stat medför att en fast avkastning för materiella verksamheter inom en stat undantas från tilläggsbeskattning. Denna regel bygger på antagandet att koncernens totala justerade resultat i staten räknas

med för att fastställa det totala justerade resultatet och överskjutande vinst för samtliga koncernenheter som hör hemma i den staten. Det finns dock särskilda omständigheter där det justerade resultat som härrör från en koncernenhet inte räknas med i det totala justerade resultatet på grund av en särskild regel t.ex. 7 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt. Av 5 kap. 7–9 §§ lagen om tilläggsskatt framgår att en justering ska göras vad avser personalkostnader och materiella anläggningstillgångar hos delägarbeskattade enheter. Enligt artikel 7.2 i modellreglerna (7 kap. 67 och 68 §§ lagen om tilläggsskatt) ska ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning minska sitt justerade resultat med belopp som delas ut som avdragsgill utdelning. Även om verksamheten inte bedrivs genom en delägarbeskattad enhet så liknar denna behandling den minskning av det totala resultat som sker enligt artikel 7.1.1 i modellreglerna (7 kap. 13 § lagen om tilläggsskatt).

Av de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (med de nya punkterna 36.1 och 48.1 i kommentaren till artikel 5.3.3 respektive 5.3.4 i modellreglerna) framgår att när ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska beräkna beloppet för personalkostnader medräknas inte personalkostnad som är hänförlig till den del av moderföretagets justerade vinst som inte räknas med enligt artikel 7.2.1 i modellreglerna (7 kap. 67 och 68 §§ lagen om tilläggsskatt). Om ett moderföretag i en koncern lämnar en utdelning som är föremål för ett system med avdragsgill utdelning (och övriga villkor är uppfyllda) ska moderföretagets justerade vinst minskas med ett belopp som delas ut som avdragsgill utdelning enligt artikel 7.2.1 i modellreglerna.

Det framgår vidare av de administrativa riktlinjerna att i den utsträckning som en sådan exkludering sker, ska det ske en proportionell minskning av moderföretagets belopp för personalkostnader (nya punkten 48.1 i kommentaren till artikel 5.3.4 i modellreglerna). Minskningen ska vara lika med det totala beloppet för moderföretagets personalkostnader multiplicerat med kvoten mellan den justerade vinst som utesluts enligt artikel 7.2.1 och moderföretagets totala justerade vinst. Denna justering är likvärdig med den som görs enligt artikel 5.3.7(b) i modellreglerna (5 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt). Vidare ska beloppet för personalkostnader för andra koncernenheter som hör hemma i den stat som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning minskas i proportion till dess justerade vinst som är utesluten enligt artikel 7.2.3 i modellreglerna (7 kap. 70 § lagen om tilläggsskatt) jämfört med dess totala justerade vinst (nya punkten 48.1 i kommentaren till artikel 5.3.4 i modellreglerna).

Om ett moderföretag i en koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning lämnar en utdelning (och övriga villkor är uppfyllda) ska moderföretagets justerade vinst minskas med ett belopp som delas ut som avdragsgill utdelning, enligt artikel 7.2.1 i modellreglerna (7 kap. 67 och 68 §§ lagen om tilläggsskatt). I beloppet för materiella anläggningstillgångar medräknas i sådant fall inte materiella anläggningstillgångar som är hänförliga till den del av med vilken moderföretagets justerade vinst minskas enligt artikel 7.2.1 i. I den utsträckning en sådan minskning av justerad vinst sker ska en proportionell minskning av moderföretagets belopp för materiella anläggningstillgångar göras. Minskningen ska vara lika med det totala beloppet för moderföretagets materiella anläggningstillgångar multiplicerat med kvoten mellan den

justerade vinst som utesluts enligt artikel 7.2.1 och moderföretagets totala justerade vinst. Denna justering motsvarar den som görs enligt artikel 5.3.7 b i modellreglerna (5 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt). Vidare ska beloppet för materiella anläggningstillgångar för andra koncernenheter som hör hemma i den stat som omfattas av systemet för avdragsgill utdelning minskas i proportion till dess justerade vinst som är utesluten enligt artikel 7.2.3 i modellreglerna (7 kap. 70 § lagen om tilläggsskatt) jämfört med dess totala justerade vinst.

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (de nya punkterna 36.1 och 48.1 i kommentaren till artikel 5.3.3 respektive 5.3.4 i modellreglerna) införs i lagen om tilläggsskatt. Detta innebär att en inkomst som har uteslutits från ett moderföretags justerade vinst till följd av ett system med avdragsgill utdelning ska medföra en motsvarande proportionell justering av beloppen för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar vid beräkningen av substansbeloppet. Detsamma ska gälla koncernenheter som omfattas av 7 kap. 70 § lagen om tilläggsskatt. Detta innebär att när ett moderföretag innehar en ägarandel i en koncernenhet som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning så ska vinsten hos en sådan koncernenhet justeras till den del enheten lämnar utdelning till moderföretaget som moderföretaget i sin tur delar ut.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 5 kap. 9 a § i lagen om tilläggsskatt.

12 Frågor som särskilt berör försäkringsföretag

12.1 Avkastning på försäkringstagares kapital

Promemorians förslag: I den mån en förändring av ett försäkringsföretags skuld till försäkringstagare motsvaras av en sådan utdelning eller annan värdeöverföring eller av en sådan vinst eller förlust som inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, ska inte heller förändringen av skulden tas med.

Skälen för förslaget: I lagen om tilläggsskatt finns några bestämmelser som särskilt berör försäkringsföretag. Enligt 3 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt ska vissa justeringar göras vid beräkningen av det justerade resultatet för ett försäkringsföretag. I prop. 2023/24:32 och i kommentaren till modellreglerna beskrivs bakgrunden till bestämmelsen. Det framgår att försäkringsföretag, enligt olika redovisningsstandarder, har olika sätt att hantera både inkomster och kostnader som rätteligen tillhör försäkringstagare och som på olika sätt förs över till eller debiteras försäkringstagarna. Dels finns en bestämmelse som avser skattekostnader som formellt belöper på försäkringsföretaget men som vidarefaktureras till försäkringstagaren eller avräknas mot försäkringstagarens fordran mot försäkringsföretaget. Dels regleras situationen att försäkringsföretagets redovisning

inte återspeglar avkastning på försäkringstagares kapital på samma sätt som förändringar av försäkringsföretagets skuld till försäkringstagare, hänförligt till avkastningen. Syftet med bestämmelsen i 3 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt är att uppnå neutralitet mellan kostnadsposter och intäktsposter avseende skatter som betalas av och avkastning som mottas av försäkringsföretag, å försäkringstagares vägnar.

I de administrativa riktlinjerna från februari 2023 uppmärksammas ytterligare en situation där liknande justeringar kan behöva göras som de som följer av de ovan nämnda bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt. I avsnitt 3.4 i de administrativa riktlinjerna anges följande. Försäkringsbolag förvaltar ofta investeringar å sina försäkringstagares vägnar. Försäkringsvillkoren för en fond- eller depåförsäkring (unit linked insurance) innebär typiskt sett att försäkringsbolaget äger den aktuella investeringen men måste betala all avkastning till försäkringstagaren, minskat med en avgift för förvaltningen. I redovisningen kan försäkringsbolagets inkomst från investeringen mötas av en motsvarande ökad skuld till försäkringstagaren vilket ger en nettoinkomst som motsvarar förvaltningsavgiften. Investeringar som förvaltas å försäkringstagares vägnar kan dock uppfylla villkoren för att generera avkastning som enligt modellreglerna ska undantas från det justerade resultatet, oavsett att de kan vara skattepliktiga enligt lokala skatteregler. Detta förhållande kan leda till att den effektiva skattesatsen för försäkringsföretag överskattas. Kommentaren till bestämmelsen om undantagna utdelningar (artikel 3.2.1(b) i modellreglerna) ska därför kompletteras enligt följande. Om en förändring i ett försäkringsföretags skuld till försäkringstagare ekonomiskt motsvaras av en undantagen utdelning (netto efter avdrag för förvaltningsavgift) som härrör från en investering som gjorts å en försäkringstagares vägnar (till exempel genom en fond- eller depåförsäkring), ska avdrag inte få göras för förändringen av skulden vid beräkningen av det justerade resultatet. Kostnader hänförliga till skattefria utdelningar är ofta inte avdragsgilla enligt lokala skatteregler men motsvarande generella avdragsbegränsning finns av förenklings-skäl inte i modellreglerna, förutom att försäkringsföretag inte får göra avdrag för förändring av dess skuld till försäkringstagare, i den mån förändringen motsvaras av undantagen utdelning avseende investeringar som förvaltas å försäkringstagares vägnar (till exempel genom en fond- eller depåförsäkring). Kommentaren till bestämmelsen om undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen (kommentaren till artikel 3.2.1(c) i modellreglerna) ska också kompletteras enligt följande. Av förenklings-skäl tillåter modellreglerna avdrag för kostnader hänförliga till undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen vid beräkningen av det justerade resultatet, med undantag för att en förändring av skuld till försäkringstagare som är hänförlig till undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen som förvaltas å försäkringstagares vägnar (till exempel genom en fond- eller depåförsäkring) inte får dras av som en kostnad vid beräkningen av det justerade resultatet.

Den ändrade kommentaren innebär att försäkringsföretag, vid beräkningen av det justerade resultatet, inte får ta med viss del av den redovisade förändringen av företagets skuld till försäkringstagare. Förändringen av skulden får inte tas med till den del den motsvaras av antingen utdelning eller annan värdeöverföring som enligt 3 kap. 9 § lagen

om tilläggsskatt inte ska tas med i det justerade resultatet, eller av sådan vinst eller förlust avseende ägarintressen som enligt 3 kap. 10 § samma lag inte ska tas med. Denna begränsning framgår inte av lagen om tilläggsskatt. Det föreslås därför att en ny begränsningsregel ska införas i lagen om tilläggsskatt med en motsvarande innebörd.

Begränsningsregeln bör endast gälla till den del avkastningen faktiskt inte tas med i det justerade resultatet. Som framgår nedan i avsnitt 12.2. föreslås en valmöjlighet införas, att i vissa fall inte tillämpa bestämmelsen om undantagen utdelning avseende portföljinnehav. Om den föreslagna nya bestämmelsen avseende undantagen utdelning tillämpas, det vill säga om den aktuella avkastningen tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, då bör inte den nu föreslagna begränsningsregeln avseende förändring av skuld till försäkringstagare vara tillämplig. Förändringen av skulden till försäkringstagare kan vara såväl positiv som negativ, liksom vinst eller förlust avseende ägarintressen kan avse såväl positiva som negativa belopp. Det föreslås därför att begränsningsregeln ska omfatta både ökning och minskningar av skulden till försäkringstagare.

I avsnitt 3.3. av de administrativa riktlinjerna från februari 2023 anges att bestämmelsen om övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål inte bör begränsas till sådana företeelser inom banksektorn (Additional Tier One Capital) utan även inkludera motsvarande företeelser inom försäkringssektorn (Restricted Tier One Capital). Motsvarande bestämmelse finns i 3 kap. 22 § lagen om tilläggsskatt. Den bestämmelsen är inte begränsad till banksektorn utan omfattar instrument som emitterats i enlighet med tillsyns- eller regleringskrav för den finansiella sektorn, som kan omvandlas till eget kapital eller skrivas ned under vissa särskilt angivna omständigheter och som utformats för att kvittas mot förlust i händelse av finanskris. Då såväl banker som försäkringsföretag får anses vara del av den finansiella sektorn överensstämmer redan den nämnda bestämmelsen i lagen om tilläggsskatt med den administrativa riktlinjen.

Sammanfattningsvis föreslås att lagen om tilläggsskatt ska ändras för att vara i överensstämmelse med modellreglerna såsom de framkommer i avsnitt 3.4 av de administrativa riktlinjerna från februari 2023. Den nya bestämmelsen bör införas i 3 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt där även andra särregleringar för försäkringsföretag finns samlade.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 3 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt.

12.2 Valmöjlighet avseende undantagna utdelningar

Promemorians förslag: En valmöjlighet ska införas, som innebär att den rapporterade enheten vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får välja att ta med sådana utdelningar och andra värdeöverföringar från portföljinnehav som enligt 3 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt inte ska tas med.

Ett sådant val ska gälla i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter ska valet fortsätta att gälla, om den rapporterade

enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas ska ett nytt val kunna göras först fem år efter det år som återkallelsen avser.

Skälen för förslaget: Av 3 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt följer att utdelning och annan värdeöverföring som har tagits emot eller anteciperats och som har sin grund i ägarintressen inte ska tas med i det justerade resultatet. Detta gäller dock inte om de andelar som ägarintresset avser är ett portföljinnehav och koncernenheten som tar emot utdelningen i ekonomisk mening har ägt andelarna i mindre än ett år vid dagen för utdelningen eller värdeöverföringen. En utdelning eller värdeöverföring är inte heller undantagen om den lämnas av en investeringsenhet (eller en försäkringsinvesteringsenhet, se avsnitt 12.3 nedan) och omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 § lagen om tilläggsskatt. Med portföljinnehav avses ägarintressen som vid den tidpunkt då vinst delas ut eller andelar avyttras ger rätt till mindre än tio procent av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösterna (2 kap. 17 § lagen om tilläggsskatt).

I avsnitt 3.5. av de administrativa riktlinjerna från februari 2023 anges att bl.a. företrädare för försäkringsbranschen har framfört att det kan vara administrativt betungande för företag att särskilja vilken mottagen utdelning som härrör från portföljinnehav som har innehaft i mindre än ett år vid dagen för utdelningen, och vilken utdelning som härrör från portföljinnehav med en längre innehavstid. Kommentaren till modellreglernas artikel 3.2.1(b) ska därför kompletteras med en möjlighet för den rapporterade enheten att göra ett femårigt val om att ta med samtliga mottagna utdelningar från portföljinnehav vid beräkningen av det justerade resultatet, oavsett innehavstid. Valet ska kunna göras för varje koncernenhet (constituent entity) och är inte begränsat till försäkringsbranschen även om det är med tanke på just den branschen som valmöjligheten införs.

Mot denna bakgrund föreslås att en valmöjlighet med samma innebörd som valmöjligheten avseende portföljinnehav som följer av avsnitt 3.5. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 ska införas i lagen om tilläggsskatt. Det är lämpligt att placera bestämmelsen om en sådan valmöjligheten i 4 kap. i lagen om tilläggsskatt tillsammans med övriga val som rör beräkningen av det justerade resultatet. Valet ska göras av den rapporterade enheten och det följer av 33 d kap. 7 § skatteförfarandelagen att tilläggsskatterapporten ska innehålla en förteckning över de val eller återkallelser av val som har gjorts. Att det är fråga om ett s.k. femårigt val innebär att valet gäller i fem år från och med det räkenskapsår som valet avser. Därefter fortsätter valet att gälla, om inte den rapporterade enheten återkallar valet. En återkallelse av ett femårigt val är också det giltigt i fem år från och med det år då valet återkallas. Ett val avseende portföljinnehav som görs avseende beskattningsår 2025 är därmed bindande även för åren 2026, 2027, 2028 och 2029. Från och med beskattningsår 2030 är det möjligt att återkalla, det vill säga att ändra, valet. Om så sker avseende beskattningsår 2030, är det inte möjligt att på nytt göra valet förrän tidigast år 2035.

Valet ska kunna göras för varje koncernenhet för sig och behöver således inte omfatta samtliga koncernenheter i en och samma stat. Valmöjligheten är inte begränsad till försäkringsföretag även om den bedöms särskilt aktuell för sådana företag. Om valmöjligheten utnyttjas avseende ett

försäkringsföretag och all mottagen utdelning från portföljinnehav således tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, minskar behovet av att justera för förändring av skulden till försäkringstagare i motsvarande mån, vilket beskrivs ovan i avsnitt 12.1. Valmöjligheten omfattar dock bara portföljinnehav, d.v.s. ägarintressen som ger rätt till mindre än 10 procent av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösterna. Innehav av ägarintressen som uppgår till mer än 10 procent omfattas även fortsatt av bestämmelsen om undantagen utdelning (3 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt).

Lagförslag

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

12.3 Bestämmelser avseende försäkringsinvesteringssenheter

Promemorians förslag: De särskilda regler som gäller för beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för investeringssenheter ska utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringssenheter.

Den valmöjlighet som finns att tillämpa en särskild beskattningsmetod ska utvidgas till att omfatta försäkringsinvesteringssenheter. Valmöjligheten innefattar en bedömning av om lämnad utdelning kan antas vara föremål för beskattning till en skattesats som uppgår till eller överstiger minimiskattesatsen. Vid den bedömningen ska såväl skatt som betalas av utdelande bolag som av mottagande bolag beaktas.

Vad gäller valmöjligheten att behandla investeringssenheter eller försäkringsinvesteringssenheter som skatttransparenta enheter, klargörs att ömsesidiga försäkringsföretag regelmässigt ska anses vara föremål för beskattning till en tillräckligt hög skattesats.

Försäkringsinvesteringssenheter ska också, i likhet med investeringssenheter, undantas från definitionerna av mellanliggande moderenhet och delägd moderenhet.

Skälen för förslaget

Beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp

Begreppet investeringssenhet definieras i 2 kap. 38 § lagen om tilläggsskatt. Det är ett samlingsbegrepp för investeringssonder (2 kap. 39 §), fastighetsinvesteringssföretag (2 kap. 40 §) och vissa enheter som ägs av investeringssonder eller fastighetsinvesteringssföretag. Enligt 1 kap. 5–7 §§ lagen om tilläggsskatt är investeringssonder och fastighetsinvesteringssföretag undantagna från regelverkets tillämpning, om de är moderföretag. Även vissa enheter som ägs av sådana moderföretag undantas helt från lagens tillämpningsområde. Om investeringssonder och fastighetsinvesteringssföretag inte är moderföretag träffas de i stället av de särskilda bestämmelser i regelverket som gäller för investeringssenheter. Detsamma gäller för vissa företag som ägs av investeringssonder och fastighetsinvesteringssföretag som inte är moderföretag enligt lagens definition.

Begreppet försäkringsinvesteringsenhet definieras i 2 kap. 41 § lagen om tilläggsskatt. En försäkringsinvesteringsenhet är en enhet som i princip skulle uppfylla definitionen av en investeringsfond eller ett fastighetsinvesteringsföretag, med den skillnaden att den har etablerats med anledning av skyldigheter enligt ett försäkrings- eller livränteavtal, och att den är helägd av en eller flera enheter inom samma koncern, vilka ägarenheter är föremål för lagstiftning avseende försäkringsföretag i den stat där försäkringsinvesteringsenheten hör hemma.

Investeringsenheter är undantagna från flera generella regler i lagen om tilläggsskatt. De är inte skattesubjekt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln. Vad gäller kompletteringsregeln följer detta uttryckligen av 6 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt. Vad gäller huvudregeln följer detta av att investeringsenheter är undantagna från definitionen av mellanliggande respektive delägd moderenhet (2 kap. 12–13 §§ lagen om tilläggsskatt). Om de är moderföretag är de som anges ovan helt undantagna från lagens tillämpningsområde.

Skatter och resultat för investeringsenheter ska inte påverka beräkningen av det justerade resultatet eller av den effektiva skattesatsen för övriga koncernenheter i en stat (3 kap 37 §). Investeringsenheter ska inte heller påverka beräkningen av substansbeloppet (5 kap. 2 §) eller undantaget för verksamhet av begränsad betydelse (5 kap. 14 §) för övriga koncernenheter i en stat. Särskilda bestämmelser för minoritetsägda koncernenheter gäller vidare inte investeringsenheter (7 kap. 41 §).

I stället finns särskilda bestämmelser om beräkningen av det justerade resultatet och tilläggsskattebelopp för investeringsenheter i 7 kap. 27–32 §§ i lagen om tilläggsskatt. Dessa bestämmelser gäller endast om koncernen inte har valt att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet enligt 7 kap. 33–35 §§ eller att tillämpa en särskild beskattningsmetod enligt 7 kap. 36–40 §§ i lagen om tilläggsskatt. Av 7 kap. 33 § följer att valmöjligheten att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet även omfattar försäkringsinvesteringsenheter.

I avsnitt 3.1, p. 1–5 av de administrativa riktlinjerna från den 1 februari 2023 anges att enligt artikel 7.4 i modellreglerna ska investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter tillämpa reglerna om beräkning av justerat resultat, effektiv skattesats, substansavdrag och tilläggsskattebelopp var och en för sig (on a stand-alone basis). Om det finns flera sådana enheter inom samma stat ska de dock läggas samman. I artikel 7.5 i modellreglerna ges en valmöjlighet att behandla investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter som skattetransparenta enheter. Regeln tillmötesgår synpunkter som har framförts av företrädare för försäkringsbranschen, vad gäller matchning av kostnader för utbetald försäkringsersättning och inkomst från investeringar som finansierar sådana ersättningar. Försäkringsbolag är ofta föremål för särskilda nationella skatteregler vilka kan innebära att investeringar tas upp till marknadsvärde och att avdrag får göras för försäkringsreserver. Utan valmöjligheten i artikel 7.5 i modellreglerna kan situationen uppstå att försäkringsföretagets justerade resultat är en förlust hänförlig till försäkringsersättning medan en investeringsenhet blir föremål för tilläggsskatt för vinst hänförlig till investeringar. Valmöjligheten i artikel 7.5 för modellregelverket närmare nationella inkomstskatteregler. Artikel 7.6 i modellreglerna omfattar investeringsenheter men inte försäkrings-

investeringsenheter. Regelverket ändras så att även valmöjligheten i artikel 7.6 görs tillgänglig för försäkringsinvesteringsenheter.

I lagen om tilläggsskatt omfattas försäkringsinvesteringsenheter endast av valmöjligheten att behandla en enhet som en skattetransparent enhet (7 kap. 33 §). Bestämmelsen motsvarar modellreglernas artikel 7.5. Som framgår ovan följer det av de administrativa riktlinjerna att försäkringsinvesteringsenheter också bör omfattas av bestämmelserna om beräkning av den effektiva skattesatsen, tilläggsskattebeloppet och substansbeloppet som finns i 7 kap. 27–32 §§. Det följer också av riktlinjerna att valmöjligheten att tillämpa en särskild beskattningsmetod i 7 kap. 36–40 §§ bör utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringsenheter. Med hänsyn till detta föreslås att tillägg ska göras i lagen om tilläggsskatt, som klargör när försäkringsinvesteringsenheter ska behandlas som investeringsenheter.

Att försäkringsinvesteringsenheter behandlas på samma sätt som investeringsenheter vad gäller att effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska beräknas separat för den aktuella koncernenheten innebär att följdändringar bör göras i lagtexten i 3 kap. 37 och 38 §§ samt 5 kap. 2 och 14 §§ lagen om tilläggsskatt. Det föreslås att vid beräkningen av den effektiva skattesatsen, tilläggsskattebeloppet respektive substansbeloppet för övriga koncernenheter, ska det bortses från försäkringsinvesteringsenheter. Detsamma gäller för undantag vid verksamhet av begränsad betydelse.

Att valmöjligheten att tillämpa en särskild beskattningsmetod utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringsenheter innebär att en följdändring bör göras i lagtexten i 3 kap. 9 §, avseende undantagna utdelningar. Utdelning från en försäkringsinvesteringsenhet som omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 § (den särskilda beskattningsmetoden) ska därmed inte undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Vidare bör försäkringsinvesteringsenheter i likhet med investeringsenheter undantas från de särskilda reglerna som gäller för minoritetsägda koncernenheter (7 kap. 41 och 42 §§ lagen om tilläggsskatt).

Särskild beskattningsmetod

Som framgår ovan finns en bestämmelse om en särskild beskattningsmetod i lagen om tilläggsskatt (7 kap. 36 §).

I avsnitt 3.1, p. 6 av de administrativa riktlinjerna från februari 2023 anges att enligt artikel 7.6.1 i modellreglerna är det en förutsättning för att tillämpa den särskilda beskattningsmetoden att ägaren av investeringsenheten rimligen kan förväntas bli föremål för beskattning av utdelningar från investeringsenheten till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen. Liknande test avseende förväntad beskattningsnivå finns i modellreglernas artikel 7.1.1 och 7.2.1. Vid dessa andra två test tas dock hänsyn till beskattning både hos utdelande enhet och den enhet som tar emot utdelningen. Valmöjligheten att tillämpa den särskilda beskattningsmetoden ska vara tillgänglig om skatten som påförs aktieägaren och investeringsenheten eller försäkringsinvesteringsenheten sammantaget kan förväntas uppgå till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

I riktlinjerna förtydligas också (punkten 10) att den särskilda beskattningsmetoden inte endast betraktar aktiebolagsrättsligt korrekt beslutad utdelning såsom utdelad. I stället ska inkomst anses ha delats ut till den del nationell skatterätt behandlar inkomsten som realiserad för ägarenheten och ägarenheten beskattas för inkomsten under det aktuella beskattningsåret.

I lagen om tilläggsskatt anges i 7 kap. 36 § att ägarenheten rimligen ska förväntas vara föremål för beskattning av utdelning till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen. För att lagen ska överensstämma med riktlinjerna från februari föreslås en ändring i lagen, så att det framgår att hänsyn också kan tas till den utdelande enhetens beskattning. Det är alltså den sammantagna beskattningen av den aktuella inkomsten hos både utdelande och mottagande enhet som ska uppgå till minst 15 procent. I punkt 10 i de administrativa riktlinjerna förtydligas vidare att begreppet uppskattad utdelning ska tolkas brett och inte begränsas till sådan utdelning som beslutas av bolagsstämman eller motsvarande beslutande organ. I prop. 2023/24:32 anges att det av kommentaren till modellreglernas artikel 7.6.2 punkt 102 framgår att bestämmelsen inte är avsedd att vara begränsad till sådan vinstutdelning som har beslutats av behörigt organ (t.ex. bolagsstämman) utan även andra värdeöverföringar som beskattas som utdelning enligt de skatteregler som gäller för ägarenheten, ska omfattas (s. 622, författningskommentaren till 7 kap. 37 §). Beskrivningen av uppskattad utdelning i 7 kap. 39 § är dock inte utformad på så sätt. Ett förtydligande i enlighet med kommentaren och riktlinjen föreslås tas in i definitionen av uppskattad utdelning, i 7 kap. 39 § lagen om tilläggsskatt.

Skattetransparent enhet

Av 7 kap. 33 § lagen om tilläggsskatt följer att en rapporterende enhet kan välja att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet. Detta gäller under förutsättning att ägarenheten är skattskyldig i den stat där den hör hemma, enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande, baserat på de årliga förändringarna i det verkliga värdet på dess ägarintressen i enheten. En ytterligare förutsättning är att ägarenheten beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen. Kriteriet skattskyldighet enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande kan också enligt 7 kap. 34 § lagen om tilläggsskatt vara uppfyllt vid indirekt ägande.

I de administrativa riktlinjerna från februari 2023 anges bl.a. följande i avsnitt 3.6 (Application of Article 7.5 to Mutual insurance companies). Ömsesidiga försäkringsbolag är reglerade försäkringsföretag som ägs uteslutande av försäkringstagarna. Sådana företag har inget aktiekapital och som en konsekvens av detta återgäldas all avkastning på investeringar som återbäring till försäkringstagarna. Eftersom avkastningen återgäldas till försäkringstagarna möts inkomster från investeringar av en motsvarande kostnad i form av en ökad skuld till försäkringstagarna. Det finns därför inte någon redovisningsmässig vinst, varför ömsesidiga försäkringsföretag inte skulle förväntas ha någon justerad vinst eller träffas av tilläggsskatt. En del försäkringsföretag kan dock göra

investeringar å försäkringskollektivets vägnar via särskilda investeringsenheter. Sådana investeringsenheter kan utgöra koncernenheter enligt modellreglerna. Investeringsenheten kan dock inte redovisa den ökade skulden till försäkringstagarna som en motpost till avkastning på investeringar, eftersom det är försäkringsföretaget som har en sådan skuld och inte investeringsenheten. Situationen kan därför uppstå att investeringsenheten redovisar en vinst, som skulle kunna bli föremål för tilläggsbeskattning om inte valmöjligheten att behandla investeringsenheten som en skattemässigt transparent enhet hade funnits. Det finns en osäkerhet om i vilken utsträckning ömsesidiga försäkringsföretag uppfyller kriterierna för att göra det aktuella valet. Ömsesidiga försäkringsföretag är generellt sett föremål för beskattning men vissa typer av inkomster kan vara undantagna från beskattning och eftersom avkastning på investeringar möts av en motsvarande ökning av skulden till försäkringstagarna kan det hända att det i praktiken inte utgår någon bolagsskatt. Ömsesidiga försäkringsföretag ska därför ha möjlighet att utnyttja den aktuella valmöjligheten. Kommentaren till artikel 7.5 ska kompletteras med ett klargörande att en koncernenhet som är ett reglerat, ömsesidigt försäkringsföretag ("regulated mutual insurance company") ska anses vara skattskyldig enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande system baserat på de årliga förändringarna av det verkliga värdet på dess ägarintressen och beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

I prop. 2023/24:32 angavs att ett exempel för svensk del där valmöjligheten i 7 kap. 33 § lagen om tilläggs-skatt aktualiseras är för ägar-enheter som är ömsesidiga försäkringsbolag (s. 324). Den ändrade kommentaren ger dock uttryck för en princip som inte bara omfattar svenska ömsesidiga försäkringsbolag utan också motsvarande enheter i andra länder. Det är således en generell princip som bör återspeglas i lagtexten och det föreslås därför att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av avsnitt 3.6 i de administrativa riktlinjerna förs in i lagen om tilläggs-skatt.

I inkomstskattelagen används begreppen försäkringsföretag och ömsesidigt försäkringsföretag. I försäkringsrörelselagen används i stället begreppen försäkringsaktiebolag och ömsesidigt försäkringsbolag. Begreppet försäkringsföretag används också som ett samlingsnamn för försäkringsaktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag och försäkringsförening. I lagen om tilläggs-skatt bör samma begrepp som i inkomstskattelagen användas, men såsom påpekades i prop. 2023/24:32 (s. 220) ska lagstiftningen inte tillämpas bara avseende svenska företag utan begreppen "försäkringsföretag" och "ömsesidigt försäkringsföretag" ska förstås som att de omfattar också utländska motsvarigheter.

Innebörden av den ändrade kommentaren är att ägarenheter som är ömsesidiga försäkringsföretag som är föremål för myndigheters tillsyn i sitt hemland (regulated) har möjlighet att göra det aktuella valet utan att det närmare behövs utredas hur dessa beskattas. Ändringen medför således en förenklad hantering. För andra ägarenheter kvarstår valmöjligheten men den är då beroende av att kriteriet avseende skattskyldighet är uppfyllt i det konkreta fallet.

Definition av mellanliggande moderenhet och delägd moderenhet

Med mellanliggande moderenhet avses enligt 2 kap. 12 § lagen om tilläggsskatt en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern och som inte är ett moderföretag, en delägd moderenhet, ett fast driftställe eller en investeringsenhet.

Med delägd moderenhet avses vidare enligt 2 kap. 13 § nämnda lag en koncernenhet där mer än 20 procent av ägarintresset i koncernenhetens vinst innehåses direkt eller indirekt av en eller flera personer som inte är koncernenheter i koncernen och som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i en annan koncernenhet i koncernen. För att vara en delägd moderenhet så kan inte koncernenheten vara ett moderföretag, ett fast driftställe eller en investeringsenhet.

I avsnitt 3.2. av de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Exclusion of Insurance Investment Entities from the definition of Intermediate Parent Entity and Partially-Owned parent Entity) anges bl.a. följande. Investeringsenheter undantas från definitionen av mellanliggande moderenhet för att bevara dess skatteneutralitet i förhållande till minoritetsägare. Samma skäl talar för att undanta också försäkringsinvesteringsenheter. Även sådana enheter bör därmed undantas från definitionen av mellanliggande moderenhet. Motsvarande gäller för definitionen av delägd moderenhet och även den definitionen ska därför undanta försäkringsinvesteringsenheter.

Det kan för det första konstateras att definitionerna av mellanliggande moderenhet och delägd moderenhet i lagen om tilläggsskatt överensstämmer med modellreglernas motsvarande definitioner och att en ändring således behövs för att definitionerna ska stämma överens med den uppdaterade kommentaren. En försäkringsinvesteringsenhet är per definition helägd av en eller flera enheter inom samma koncern (2 kap. 41 § 2) varför det kan ifrågasättas om en sådan enhet i praktiken någonsin kan vara en delägd moderenhet. I syfte att uppnå samstämmiga regler inom de stater som implementerar modellreglerna föreslås ändå att lagen om tilläggsskatt kompletteras med en bestämmelse med samma innebörd som det aktuella undantaget i avsnitt 3.2. av de administrativa riktlinjerna.

En försäkringsinvesteringsenhet kan inte heller vara ett moderföretag i lagens mening (eftersom den ägs av en eller flera enheter inom samma koncern). Vad gäller tillämpningen av 6 kap. lagen om tilläggsskatt innebär de föreslagna ändrade definitionerna att försäkringsinvesteringsenheter inte kan vara skattskyldiga enligt huvudregeln för tilläggsskatt. Detta då de varken är moderföretag (6 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt), mellanliggande moderenheter (6 kap. 5 § lagen om tilläggsskatt) eller delägda moderenheter (6 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt). Svenska lågbeskattade försäkringsinvesteringsenheter är däremot skattskyldiga för svensk nationell tilläggsskatt (6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt). Som anges ovan föreslås att försäkringsinvesteringsenheter i likhet med investeringsenheter ska undantas från beräkningsreglerna i 3 kap. 37 och 38 §§ i lagen om tilläggsskatt och i stället omfattas av bestämmelserna i 7 kap. 27–32 §§ (om inte den rapporterade enheten väljer att tillämpa 7 kap. 33–35 §§ eller 7 kap. 36–40 §§ i samma lag). Av den föreslagna ändringen följer indirekt att tilläggsskattebelopp som avser försäkrings-

investeringsenheter inte längre omfattas av 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt. I avsnitt 16.4.9 utvecklas frågeställningen om skattskyldighet för nationell tilläggsskatt för investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter närmare.

Vad gäller skattskyldighet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt följer det av 6 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt att kompletteringsregeln inte ska tillämpas på investeringsenheter. Motsvarande bestämmelse finns i modellreglernas artikel 2.4.3. De ändrade riktlinjerna nämner inget om att utvidga detta undantag till försäkringsinvesteringsenheter varför någon sådan ändring inte heller bör göras i den svenska lagen. Inte heller övriga bestämmelser i lagen om tilläggsskatt som särskilt berör investeringsenheter (2 kap. 27 §, 4 kap. 7 §) bör ändras med anledning av riktlinjen.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 2 kap. 12 och 13 §§, 3 kap. 9 §, 37 och 38 §§, 5 kap. 2 och 14 §§, 7 kap. 1, 27–33 och 36–41 §§ lagen om tilläggsskatt.

13 Skattetillgodohavanden

13.1 Bakgrund

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

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

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

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

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

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

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

13.2 Kvalificerade skattetillgodohavanden

Promemorians förslag: Om en koncernenhet har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

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

Skälen för förslaget: Enligt 3 kap. 18 § lagen om tilläggsskatt ska ett kvalificerat skattetillgodohavande tas upp som intäkt. Enligt den administrativa riktlinjen från juli 2023 införs dock en alternativ behandling (p. 36, ny kommentarspunkt 111 till artikel 3.2.4). Den alternativa behandlingen rör sådana skattetillgodohavanden som har beviljats i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång. För sådana skattetillgodohavanden kan företaget välja att – i stället för att ta upp beloppet som intäkt omedelbart – minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp beloppet som en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Som förutsättning för att detta alternativ ska vara tillåtet gäller att koncernenheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen. Sett över tiden kommer samma belopp att tas upp till beskattning oavsett vilken teknik som används. Den nu föreslagna tekniken ger emellertid företagen en möjlighet att antingen sprida ut en intäkt över tillgångens nyttjandeperiod eller indirekt ta upp

beloppet på så sätt att avskrivningarna blir lägre än vad de annars skulle ha varit. I promemorian används genomgående uttrycket att ett skattetillgodohavande ”har beviljats” för att beskriva det företag som har genomfört en investering eller liknande som har gett upphov till ett skattetillgodohavande (”the Originator”).

Av den administrativa riktlinjen (p. 37, ny kommentarspunkt 112.6 till artikel 3.2.4) framgår också att en koncernenhet som förvärvar ett kvalificerat skattetillgodohavande ska behandla detta på samma sätt som ett förvärvat marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande. Hur sådana tillgodohavanden som förvärvas av någon annan ska hanteras behandlas nedan i avsnitt 13.3.3. Av den administrativa riktlinjen framgår inte hur ett företag som har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande och som avyttrar det ska hantera avyttringen. Även i detta fall bör dock hanteringen vara densamma som beträffande marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden. Hur sådana tillgodohavanden som avyttras ska behandlas framgår i avsnitt 13.3.2.

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 36, ny kommentarspunkt 111 till artikel 3.2.4 och punkt 37, ny kommentarspunkt 112.6 till artikel 3.2.4) om kvalificerade skattetillgodohavanden ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring av 3 kap. 18 § i lagen om tilläggsskatt.

13.3 Marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden

13.3.1 Definition av marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande

Promemorians förslag: Med marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett tillgodohavande

- som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande,
- som ger innehavaren en rätt att minska sin kostnad avseende skatt i den stat som beviljar tillgodohavandet,
- som uppfyller kriteriet om överlåtbarhet och
- vars överlåtbarhet uppfyller kriteriet om marknadsmässighet.

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

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

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

Parterna anses vara närstående om

- en av parterna, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset eller, i fråga om bolag, av sammanlagda röster och värdet av den andra parten eller

- någon annan, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset eller, i fråga om bolag, av sammanlagda röster och värdet av var och en av parterna.

Parterna ska alltid anses vara närstående om en av dem har bestämmande inflytande över den andra eller om någon annan har bestämmande inflytande över båda parterna.

Skälen för förslaget: Som nämnts ovan i avsnitt 13.1 utgår de nuvarande reglerna i lagen om tilläggsskatt för skattetillgodohavanden från om dessa är återbetalningsbara eller inte. Om de är återbetalningsbara inom fyra år klassificeras de som kvalificerade skattetillgodohavanden, i annat fall som icke kvalificerade skattetillgodohavanden.

Enligt det system som införs i den administrativa riktlinjen från juli 2023 kommer ytterligare en dimension att beaktas, nämligen om skattetillgodohavandet går att överlåta till någon annan eller inte. När det gäller hur ett visst skattetillgodohavande ska klassificeras anges i den administrativa riktlinjen (p 44, ny kommentarspunkt 14.4 till artikel 4.1.3.c) att man först ska pröva om skattetillgodohavandet är återbetalningsbart, därefter om det går att överlåta. Om ett skattetillgodohavande är återbetalningsbart inom fyra år ska det alltså klassificeras som ett kvalificerat skattetillgodohavande oavsett om det går att överlåta tillgodohavandet eller inte. Sådana skattetillgodohavanden som går att överlåta till en tredje part men som inte kan återbetalas inom fyra år eller som inte kan återbetalas alls kan under vissa förutsättningar klassificeras som ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande. För att så ska bli fallet måste tillgodohavandet för innehavaren uppfylla

två ytterligare kriterier, nämligen kriteriet om överlåtbarhet och om marknadsmässighet (p 37, ny kommentarspunkt 112.1 till artikel 3.2.4). Av systematiken följer också att det ska vara fråga om ett skattetillegodohavande som inte klassificeras som ett kvalificerat skattetillegodohavande.

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

För den koncernenhet för vilken ett skattetillegodohavande har beviljats är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om skattetillegodohavandet kan överlåtas till någon som inte är närstående under det räkenskapsår då rättigheten uppkommer (uppkomståret) eller inom 15 månader från uppkomstårets utgång. Parterna anses vara närstående om en av parterna, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset eller, i fråga om bolag, av sammanlagda röster och värdet av den andra parten eller någon annan, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset eller, i fråga om bolag, av sammanlagda röster och värdet av var och en av parterna. Parterna ska alltid anses vara närstående om en av dem har bestämmande inflytande över den andra eller om någon annan har bestämmande inflytande över båda parterna.

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

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

För det företag för vilket skattetillegodohavandet beviljats är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om skattetillegodohavandet överlåts, till någon som inte är närstående inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det som definieras som det lägsta marknadsmässiga priset. Kriteriet är också uppfyllt om skattetillegodohavandet inte har överlåtit eller har överlåtit till en närstående part om liknande skattetillegodohavanden är föremål för handel mellan oberoende parter inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset. För ett företag som har förvärvat rätten till ett skattetillegodohavande är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om skattetillegodohavandet har förvärvats från en part som inte är närstående för ett pris som minst uppgår till det marknadsmässigt lägsta priset.

I den administrativa riktlinjen definieras det lägsta marknadsmässiga priset så att det motsvarar 80 procent av nuvärdet av den skatteminskning som ännu inte har utnyttjats. Med nuvärde avses det diskonterade värdet av framtida kassaflöden, dvs. ett räntejusterat belopp vars värde beräknas med hänsyn till tidsvärdet av pengar. En översiktlig redogörelse för tekniken avseende diskontering finns i prop. 2017/18:245 s. 226–227.

Nuvärdet ska beräknas med hänsyn till räntan på ett skuldinstrument utgivet av den stat som beviljat skattetillgodohavandet, med samma löptid upp till fem år och utgivet under det år tillgodohavandet överläts eller, om tillgodohavandet inte har överlåtits, uppkomståret. Nuvärdet ska också beräknas med hänsyn till det maximala belopp som skatten kan minskas med varje år enligt villkoren för tillgodohavandet.

I punkt 112.2 i den administrativa riktlinjen finns ett sifferexempel för att illustrera kriteriet om marknadsmässighet. Anta att ett företag har fått ett skattetillgodohavande på 100 år 1 och att företaget har möjlighet att antingen få en skatteminskning på 20 per år under fem år eller sälja tillgodohavandet fr.o.m. år 1 till en utomstående part. Samma stat som har beviljat tillgodohavandet har år 1 gett ut ett skuldinstrument på fem år med 4 procent ränta. Med dessa förutsättningar är nuvärdet av tillgodohavandet år 1 lika med 89,04. Det lägsta marknadsmässiga priset blir då 71,23. Kriteriet om marknadsmässighet kommer att vara uppfyllt om företaget säljer tillgodohavandet till någon som inte är närstående för ett pris som minst uppgår till 71,23. Om tillgodohavandet inte säljs, eller säljs till någon närstående, så är kriteriet uppfyllt om liknande tillgodohavanden är föremål för handel mellan oberoende parter för ett pris som minst uppgår till 71,23.

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4) om marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

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

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

Promemorianes förslag: En koncernenhet för vilken ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats ska ta upp detta som intäkt. Om en koncernenhet har beviljats ett kvalificerat skattetillgodohavande i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

Till den del som skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska det dras av som kostnad eller höja det skattemässiga värdet på tillgången.

Om en koncernenhet överlåter tillgodohavandet inom 15 månader från uppkomstårets utgång ska försäljningspriset tas upp som intäkt för uppkomståret i stället för det som angetts ovan. Om en koncernenhet överlåter tillgodohavandet senare än 15 månader från uppkomstårets utgång ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad för överlåtelseåret. Om

koncernenheten har utnyttjat möjligheten att ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad proportionellt över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Skälen för förslaget: Om ett företag som har fått ett marknadsmissigt överlåtbart skattetillgodohavande beviljat väljer att självt utnyttja detta för att minska sin skatt så är hanteringen i systemet likvärdig med den som gäller för ett företag som har fått ett kvalificerat skattetillgodohavande beviljat. Det innebär att tillgodohavandet ska tas upp som intäkt. Om tillgodohavandet har beviljats i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, får koncernenheten välja att i stället minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller dock bara om enheten har hanterat skattetillgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen (p. 37, ny kommentarspunkt 112.5 till artikel 3.2.4). Till den del som skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska det dras av som kostnad eller höja det skattemässiga värdet på tillgången.

Om företaget väljer att, helt eller delvis, inte utnyttja tillgodohavandet för att minska sin skatt utan i stället säljer det till en tredje part blir hanteringen beroende av när i tiden försäljningen görs. Om tillgodohavandet överläts inom 15 månader från uppkomstårets utgång ska inte skattereduktionens beviljade belopp tas upp som intäkt, varken omedelbart eller utspritt över en tillgångs nyttjandeperiod. I stället ska försäljningspriset tas upp som intäkt för uppkomståret (p. 37, ny kommentarspunkt 112.4 till artikel 3.2.4).

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

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

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 112.4 och 5 i kommentaren till artikel 3.2.4) om marknadsmissigt överlåtbara skattetillgodohavanden ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införande av 3 kap. 18 a–b §§ i lagen om tilläggsskatt.

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

Promemorians förslag: En koncernenhet som förvärvar ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande och använder detta för att minska sin skatt ska ta upp skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjas som intäkt samma år som skatteminskningen erhålls.

Om förvärvaren säljer skattetillgodohavandet vidare ska en vinst tas upp som intäkt eller en förlust dras av som kostnad under försäljningsåret. Vinsten eller förlusten beräknas som försäljningspriset

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

Om skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska ett belopp dras av som kostnad samma år som skattetillgodohavandet förfaller. Beloppet motsvarar anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet

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

Skälen för förslaget: Ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande kan bli föremål för handel mellan företag. Ett företag som inte självt kan utnyttja den skatteminskning som tillgodohavandet ger rätt till kan sälja tillgodohavandet till ett annat företag. För att ett företag ska vara intresserat av att köpa ett skattetillgodohavande måste priset vara lägre än den skatteminskning som företaget kan få med stöd av tillgodohavandet.

I den administrativa riktlinjen från juli 2023 behandlas den skattemässiga situationen för ett företag som har förvärvat ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande (punkt 37, ny kommentarspunkt 112.6 till artikel 3.2.4). Ett företag som har förvärvat ett sådant tillgodohavande och använder det för att minska sin skatt ska ta upp skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjas som intäkt samma år som skatteminskningen erhålls. Anta att ett företag förvärvar ett skattetillgodohavande som ger rätt till 100 i minskad skatt och betalar 90 för detta. Skillnaden mellan rätten till skatteminskning och priset för denna är alltså 10. Om företaget minskar sin skatt med 70 det första året ska alltså 70 % av 10, dvs. 7 tas upp som intäkt.

Om förvärvaren säljer skattetillgodohavandet vidare ska en vinst tas upp som intäkt eller en förlust dras av som kostnad under försäljningsåret. Vinsten eller förlusten beräknas som försäljningspriset

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

I exemplet ovan har företaget fått 70 i skattesänkning vilket gör att det återstår 30 att utnyttja. Anta att företaget inte kan utnyttja dessa 30 utan säljer tillgodohavandet vidare för 28. Då ska en vinst eller förlust beräknas.

Enligt formeln uppgår denna till $28-90+70-7=1$. Detta belopp kan förklaras enligt följande. Företaget betalade ut 90 för en rätt till skatteminskning på 100. Av denna rätt utnyttjades bara 70, därefter såldes tillgodohavandet vidare för 28. Totalt har företaget fått inbetalningar på $70 + 28 = 98$ och betalat ut 90, dvs. ett sammanlagt överskott på 8. Av detta överskott har 7 beskattats år 1 och det som återstår att ta upp år 2 är alltså 1.

Om skattetillegodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska ett belopp dras av som kostnad samma år som skattetillegodohavandet löper ut. Beloppet motsvarar anskaffningsvärdet för skattetillegodohavandet

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

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

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 112.6 i kommentaren till artikel 3.2.4) om marknadsmässigt överlåtbara skattetillegodohavanden ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

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

13.4 Icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillegodohavanden

13.4.1 Definition av icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillegodohavande

Promemorians förslag: Med icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillegodohavande avses ett skattetillegodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillegodohavande och som

- om det innehas av det företag för vilket det beviljades, uppfyller kriteriet om överlåtbarhet och inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillegodohavande, eller
- om det innehas av ett företag som har förvärvat tillgodohavandet, inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillegodohavande.

Skälen för förslaget: I den administrativa riktlinjen från juli 2023 definieras vad som menas med ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillegodohavande (p. 44, ny kommentarspunkt 14.2 till artikel 4.1.3.c). Definitionen är olika beroende på om tillgodohavandet innehas av det företag för vilket det beviljades eller av ett företag som har förvärvat det.

När tillgodohavandet innehas av det företag för vilket det beviljades definieras ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande som ett skattetillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande och som uppfyller kriteriet om överlåtbarhet men som inte är ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande (se ovan avsnitt 13.3.1). För att omfattas av definitionen ska tillgodohavandet alltså gå att överlåta men kravet på marknadsmässighet ska inte vara uppfyllt.

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

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 14.2 i kommentaren till artikel 4.1.3.c) om icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

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

13.4.2 Hanteringen av icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden

Promemorians förslag: För en koncernenhet för vilken ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar den skatteminskning som enheten har tagit emot med stöd av tillgodohavandet under året och det belopp som enheten har erhållit som ersättning för skattetillgodohavandet under året.

För en koncernenhet som har förvärvat ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan anskaffningsvärdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjas och skatteminskningen som erhålls det året.

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

Skälen för förslaget: I 3 kap. 29 § lagen om tilläggsskatt finns en bestämmelse om att den redovisade skattekostnaden ska minskas med vissa poster. Det gäller

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

2. skattekostnad som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett icke kvalificerat skattetillgodohavande om kostnaden inte har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna,

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

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

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

I 3 kap. 29 § andra stycket finns en regel om att punkten 3 inte ska tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden. I den administrativa riktlinjen från juli 2023 utökas det undantaget till att även gälla marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden (p. 44, ny kommentarspunkt 14.1 till artikel 4.1.3.c). I p. 14.3 införs även nya regler avseende icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden.

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

För en koncernenhet som har förvärvat ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan anskaffningsvärdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjas och skatteminskningen som erhålls det året.

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

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 14.3 i kommentaren till artikel 4.1.3.c) om icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden ska införas i lagen om tilläggsskatt. Det föreslås också att undantaget i 3 kap. 29 § andra stycket i lagen om tilläggsskatt utökas med marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden.

Lagförslag

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

13.5 Övriga skattetillgodohavanden

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

Skälen för förslaget: I lagen om tilläggsskatt finns en definition av icke kvalificerat skattetillgodohavande i 2 kap. 30 §. Den innebär att med icke kvalificerat skattetillgodohavande avses ett anspråk på återbetalning som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande men som är helt eller delvis återbetalningsbart. I den administrativa riktlinjen från juli 2023 införs regler för ett antal nya sorters skattetillgodohavanden. Hur dessa ska

hanteras framgår av avsnitt 13.3–13.4 om marknadsmissigt överlåtbara och icke-marknadsmissigt överlåtbara skattetillegodohavanden ovan.

När ett antal nya sorters skattetillegodohavanden nu införs behöver definition i 2 kap. 30 § ändras. Det mest ändamålsenliga är att ha en samlad beteckning för de skattetillegodohavanden som inte definieras på något annat ställe i lagen. Dessa är lämpligt att benämna dem övriga skattetillegodohavanden. Denna definition kommer att omfatta ett anspråk på återbetalning som inte är ett kvalificerat skattetillegodohavande, ett marknadsmissigt överlåtbart skattetillegodohavande eller ett icke marknadsmissigt överlåtbart skattetillegodohavande.

I lagen om tilläggsskatt finns en bestämmelse i 3 kap. 18 § som innebär att kvalificerade skattetillegodohavanden ska tas upp som intäkt och att icke kvalificerade skattetillegodohavanden inte ska tas upp som intäkt. Av riktlinjen framgår att kvalificerade skattetillegodohavanden och marknadsmissigt överlåtbara skattetillegodohavanden ska behandlas som inkomst hos ett företag som har beviljats tillgodohavandet. Övriga skattetillegodohavanden ska inte behandlas som inkomst. I det förslag som lämnas ovan (avsnitt 13.2) framgår att 3 kap. 18 § föreslås omformulerad så att den bara gäller kvalificerade skattetillegodohavanden.

Mot denna bakgrund föreslås att det ska införas en ny definition i lagen om tilläggsskatt som behandlas övriga skattetillegodohavanden samt en bestämmelse i lagen om tilläggsskatt som innebär att ett skattetillegodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillegodohavande eller ett marknadsmissigt överlåtbart skattetillegodohavande inte ska tas upp som intäkt.

Lagförslag

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

14 Ytterligare vägledning avseende den tillfälliga förenklingsregeln

14.1 Beräkningen av substansbeloppet

<p>Promemorians förslag: Beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade finansiella rapport.</p>

Skälen för förslaget: Av 8 kap. 5 § lagen om tilläggsskatt framgår att substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade land-för-land-rapport. En sådan rapport ska innehålla följande uppgifter om den multinationella koncernen: intäkter, vinst eller förlust före inkomstskatt, betald inkomstskatt, årets ackumulerade inkomstskatt, aktiekapital, ackumulerade vinstmedel, antal anställda och materiella tillgångar utom kontanter och liknande. Det belopp för personalkostnader som ska användas i beräkningen av substansbeloppet enligt 5 kap. 2–10 §§ lagen om tilläggsskatt redovisas således inte i en land-för-landrapport som

är upprättad i enlighet med 33 a kap. skatteförfarandelagen. Uppgifterna framgår däremot av en koncernenhets kvalificerade finansiella rapport.

Mot denna bakgrund föreslås att lagen om tilläggsskatt ska ändras på så sätt att beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens finansiella rapport.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring av 8 kap. 5 § i lagen om tilläggsskatt.

14.2 Uppgifter från en kvalificerad finansiell rapport

Promemorians förslag: Samtliga uppgifter för en koncernenhet eller ett fast driftställe som hämtas från en kvalificerad finansiell rapport ska hämtas från en och samma rapport.

Samtliga uppgifter avseende koncernenheter som hör hemma i samma stat ska hämtas från en och samma sorts kvalificerade finansiella rapport t.ex. koncernenheternas årsredovisningar.

Promemorians bedömning: Bedömningen av om det är en kvalificerad land-för-land-rapport ska göras för varje stat för sig.

Skälen för förslaget och bedömningen

Samtliga uppgifter för ett fast driftställe eller en koncernenhet som hör hemma i en stat ska hämtas från samma sorts kvalificerade finansiella rapport

Av avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 74.1–74.8 i safe harbour-dokumentet) framgår att ett fast driftställes eller en koncernenhets uppgifter som används vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln måste komma från samma kvalificerade finansiella rapport. För att en bedömning ska kunna göras av om koncernenheterna i en stat där dessa hör hemma uppfyller villkoren för att kunna tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln ska koncernen använda de uppgifter i koncernenhetens räkenskaper som använts för att upprätta moderföretagets koncernredovisning. Alternativt kan koncernen använda uppgifterna i koncernenheternas årsredovisningar. En koncern som använder uppgifter från en koncernenhets olika kvalificerade finansiella rapporter kommer inte att kunna använda den tillfälliga förenklingsregeln för koncernenheterna i den stat koncernenheten hör hemma. Detta gäller t.ex. om vissa av koncernenhetens uppgifter hämtas från dess årsredovisning men andra uppgifter hämtas från koncernenhetens räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning. Ett krav på att en koncernenhets uppgifter inte får komma från olika kvalificerade finansiella rapporter säkerställer att det inte blir snedvridningar på grund av att det kan finnas en asymmetri mellan de olika uppgifterna som ingår i beräkningarna enligt förenklingsregeln beroende av var uppgifterna hämtas ifrån. En snedvridning kan till exempel uppstå om en uppgift om en koncernenhets skattekostnad hämtas från koncernenhetens årsredovisning, som upprättas enligt en godkänd redovisningsstandard, och koncernenhetens vinst eller förlust före

inkomstskatt hämtas från land-för-land-rapporten som baseras på koncernenhetens räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning (när koncernenhetens räkenskaper i det fallet har upprättats enligt en annan redovisningsstandard än årsredovisningen). Exempel på när snedvridning kan uppstå finns i punkterna 74.3–74.7 i de administrativa riktlinjerna från december.

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 74.2 och 74.3 i safe harbour-dokumentet) införs i lagen om tilläggsskatt. Förslaget innebär att samtliga uppgifter för en koncernenhet eller ett fast driftställe som hämtas från en kvalificerad finansiell rapport ska hämtas från en och samma rapport.

Samtliga uppgifter för koncernenheter som hör hemma i samma stat ska hämtas från samma slags kvalificerade finansiella rapporter

Det framgår vidare av avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 74.9 i safe harbour-dokumentet) att alla uppgifter som används för att utföra beräkningarna enligt förenklingsregeln för koncernenheter som hör hemma i en stat ska grunda sig på samma slags kvalificerade finansiella rapport (eller de räkenskaper som används för att upprätta de kvalificerade finansiella rapporterna). En koncern kan antingen använda de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning för alla enheter som hör hemma i staten eller koncernenheternas årsredovisningar för alla enheter som hör hemma i samma stat. Detta gäller under förutsättning att årsredovisningarna är upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard, om informationen i den är tillförlitlig. Om koncernenhet utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen (NMCE) eller fasta driftställen (PE) ingår i koncernenheterna som hör hemma i en stat kan uppgifterna för dessa komma från vilka räkenskaper som helst som uttryckligen är tillåtna enligt kommentaren till modellreglerna eller de administrativa riktlinjerna. Dessa uppgifter vad avser NMCE och PE läggs samman med uppgifterna för de övriga koncernenheterna som hör hemma i staten för att pröva om förutsättningarna enligt den tillfälliga förenklingsregeln är uppfyllda. Om en koncern inte använder samma slags kvalificerade finansiella rapporter för att utföra beräkningarna enligt den tillfälliga förenklingsregeln för alla enheter i samma testade stat (förutom NMCE och PE) kommer det att leda till att koncernenheterna som hör hemma i staten inte får använda den tillfälliga förenklingsregeln.

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 74.9 i safe harbour-dokumentet) införs i lagen om tilläggsskatt. Förslaget innebär att alla uppgifter avseende koncernenheter som hör hemma i samma stat ska hämtas från samma slags kvalificerade finansiella rapport.

Bedömningen av om det är en kvalificerad land-för-land-rapport görs per stat

Det framgår av avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 74.10 i safe harbour-dokumentet) att en land-för-land-rapport som baseras på uppgifter från kvalificerade finansiella rapporter för koncernenheter som hör hemma i en stat kan anses vara en kvalificerad land-för-land-rapport för denna stat. Detta gäller trots att land-för-land-rapporten kanske inte kommer att anses vara kvalificerad i en annan stat på grund av att uppgifterna för koncernenheterna som hör hemma i den staten inte är baserade på kvalificerade finansiella rapporter.

Bedömningen är mot denna bakgrund att frågan om det är en kvalificerad land-för-land-rapport ska göras för varje stat för sig.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 6 § tredje stycket i lagen om tilläggsskatt.

14.3 Kvalificerade finansiella rapporter för fasta driftställen

Promemorians förslag: Om ett fast driftställes uppgifter inte framgår av en kvalificerad finansiell rapport kan huvudenheten fastställa det fasta driftställets del av huvudenhetens totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt genom att upprätta en separat finansiell rapport för det fasta driftstället.

Skälen för förslaget: Av avsnitt 2.3.5 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 74.20 i safe harbour-dokumentet) framgår att ett fast driftställe som hör hemma i en stat måste använda sina egna kvalificerade finansiella rapporter för att fastställa de belopp som används vid beräkningarna enligt den tillfälliga förenklingsregeln, om driftstället har upprättat sådana rapporter.

I svensk rätt gäller att ett utländskt företag med ett fast driftställe som uppfyller kriterierna för att vara en filial är bokföringsskyldigt för sin verksamhet i Sverige. Ett utländskt företag med ett fast driftställe som inte uppfyller kriterierna för att vara en filial ska uppfylla en generell dokumentationsskyldighet.

Av de administrativa riktlinjerna framgår vidare att eftersom ett fast driftställe är en skatterättslig företeelse och inte en redovisningsmässig företeelse så finns sällan uppgifter om det fasta driftställets intäkter och vinster direkt tillgängliga i moderföretagets koncernredovisning eller i huvudenhetens finansiella rapporter. Om ett fast driftställe inte har tillgång till uppgifter som finns i någon kvalificerad finansiell rapport kan koncernen fastställa den del av huvudenhetens totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt som är hänförlig till det fasta driftstället med hjälp av separata finansiella rapporter som upprättats av huvudenheten för det fasta driftstället vad avser finansiell rapportering, tillsyn, skatterapportering eller intern förvaltningskontroll (se OECD BEPS Action 13 Final Report). I den utsträckning en förlust som uppstår i ett fast

driftställe allokeras till det fasta driftstället, måste en motsvarande justering göras av huvudenhetens vinst eller förlust före inkomstskatt i den utsträckning som krävs för att förhindra att förlusten dubbelräknas.

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 74.20 i safe harbour-dokumentet) införs i lagen om tilläggsskatt. Förslaget innebär att om ett fast driftställes uppgifter inte finns i en kvalificerad finansiell rapport kan huvudenheten fastställa den del av huvudenhetens totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt som är hänförlig till det fasta driftstället med hjälp av separata finansiella rapporter som upprättats av huvudenheten för det fasta driftstället.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 6 § andra stycket 4 i lagen om tilläggsskatt.

14.4 Medräknade skatter på inkomster hos fasta driftställen, kontrollerade utländska företag och hybridenheter

Promemorians förslag: Skattekostnad som ett fast driftställe har haft i den stat där det hör hemma ska inte inkluderas i den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen i den stat där huvudenheten hör hemma.

Om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag eller en hybridenhet inte tillämpar den tillfälliga förenklingsregeln i den stat där en sådan enhet hör hemma ska en skattekostnad som en ägarenhet eller huvudenhet har haft enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag eller beskattning av filialer inte fördelas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen vad avser den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma.

Skälen för förslaget: Av avsnitt 2.4.2 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 74.21–74.23 i safe harbour-dokumentet) framgår att den förenklade beräkningen av koncernenheternas effektiva skattesats i en stat sker utifrån uppgifter om deras vinster eller förluster före inkomstskatt från en kvalificerad land-för-land-rapport och utifrån uppgifter om skattekostnader från de kvalificerade finansiella rapporterna. Det framgår av punkt 9 i safe harbour-dokumentet att den skattekostnad som används vid den förenklade beräkningen av koncernenheternas effektiva skattesats i en stat inkluderar uppskjutna poster och att det inte krävs några justeringar enligt modellreglerna (annat än att skatter som inte är medräknade skatter eller medräknade skatter som hänför sig till en osäker skattesituation inte tas med).

Skattekostnad som hänför sig till ett fast driftställes inkomst i den stat där driftstället hör hemma, dvs skattekostnad som har erlagts i den stat där det fasta driftstället hör hemma, ska uteslutande allokeras till den stat där det fasta driftstället hör hemma och skattekostnaden ska endast inkluderas

i den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen i den staten. En sådan skattekostnad ska således inte inkluderas i beräkningen av den effektiva skattesatsen i den stat där huvudenheten hör hemma.

När den tillfälliga förenklingsregeln inte tillämpas i en stat där ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag eller hybridföretag hör hemma så måste koncernen beräkna den effektiva skattesatsen i staten enligt modellreglerna och ta med medräknade och upplupna skatter på dess inkomst som betalats av moderenheten eller huvudenheten enligt artikel 4.3.2 i modellreglerna (artikel 24 i direktivet). Artikel 24 i direktivet motsvaras av 3 kap. 27 § och 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§ i lagen om tilläggsskatt.

Skatter som betalats av en ägarenhet eller huvudenhet enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag eller av filialer (taxable branch regime) behöver dock inte allokeras till ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag eller hybridföretag (i enlighet med artikel 4.3.2) vid den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen för den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma. Detta gäller trots att en del av eller alla sådana skatter också beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen i den stat där ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag eller hybridföretag hör hemma.

Mot denna bakgrund föreslås att en skattekostnad som ett fast driftställe har haft i den stat där det hör hemma inte ska inkluderas i den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt 8 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt i den stat där huvudenheten hör hemma. Vidare föreslås att en skattekostnad som erlagts av en ägarenhet eller huvudenhet enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag eller av fasta driftställen (taxable branch regime) inte behöver allokeras till ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag eller vid den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen för den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 4 a § i lagen om tilläggsskatt.

14.5 Fördelning av köpeskillingen för en enhet i redovisningen

Promemorians förslag: En förvärvad koncernenhets räkenskaper som inkluderar effekten av en fördelad köpeskillning ska anses vara en kvalificerad finansiell rapport under vissa förutsättningar.

Skälen för förslaget: Av avsnitt 1 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 17.1–17.5 och 25 i safe harbour-dokumentet) framgår att om ägarintresset i en koncernenhet förvärvas kan justeringar ske av koncernenhets balansvärde vad avser vilka tillgångar och skulder som är hänförliga till redovisning av förvärvspriset (Purchase Price Accounting, PPA-justeringar), dvs. höjningar av balansvärdet på tillgångarna, görs i koncernredovisningen eller PPA-justeringarna sker i den förvärvade koncernenhets räkenskaper som används för att upprätta

koncernredovisningen eller i den förvärvade koncernenhetens finansiella rapport (när push down av PPA-justeringar är tillåtet). När det gäller PPA-justeringar som sker i koncernredovisningen så ingår inte PPA-justeringarna inte i den förvärvade koncernenhetens räkenskaper som används för att upprätta koncernredovisningen eller i den förvärvade koncernenhetens finansiella rapport utan justeringen kommer endast att ske i koncernredovisningen. Om PPA-justeringen tas med i den förvärvade koncernenhetens räkenskaper som används för att upprätta koncernredovisningen eller i den förvärvade koncernenhetens finansiella rapport behövs ingen ytterligare justering i koncernredovisningen.

Enligt artikel 3.1.2 i modellreglerna och kommentaren till modellreglerna ska koncernenheter ta bort effekterna av PPA-justeringar vid uträkningen av deras redovisade resultat om det inte är så att koncernen saknar tillräckliga uppgifter för att bestämma justeringsbeloppet för en transaktion som inträffat före 1 december 2021.

Definitionen av kvalificerad finansiell rapport omfattar de räkenskaper som används i den koncernredovisning som moderföretaget upprättar för att spegla kravet i artikel 3.1.2. Det uppstår då en fråga om koncernenheterna måste ta bort PPA-justeringar när den tillfälliga förenklingsregeln ska tillämpas. Det som framstår som tveksamt är om en koncernenhet kan använda de räkenskaper som används för att upprätta koncernredovisningen eller dess räkenskaper som används som underlag för land-för-land-rapporten, om dessa räkenskaper innehåller PPA-justeringar vid uträkningen av enhetens resultat.

I Sverige ska ett bolag som genomfört ett förvärv göra en förvärvsanalys (purchase price allocation, PPA) enligt IFRS 3 eller K3. Den typ av s.k. ”push down accounting” som de administrativa riktlinjerna tar sikte på är inte tillåten i IFRS eller K3 utan är en redovisning som förekommer vid tillämpning av US GAAP. Enligt IFRS 3 ska ett företag i samband med förvärv av rörelser eller bolag marknadsvärdera samtliga tillgångar och skulder inbegripna i förvärvet och därefter sker en fördelning. Detta innebär att de tillgångar som redan framgår av förvärvsobjektets balansräkning analyseras och värderas. Av 7 kap. 20 § årsredovisningslagen framgår att vid förvärv av andelar i ett företag som är eller genom förvärvet blir dotterföretag ska moderföretaget upprätta en förvärvsanalys för att fastställa andelarnas anskaffningsvärde för koncernen samt anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar och skulder. Av 7 kap. 21 § årsredovisningslagen framgår att om anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar eller skulder enligt förvärvsanalysen avviker från deras bokförda värden i dotterföretagets balansräkning, ska värdena i koncernbalansräkningen justeras med hänsyn till detta. Av 7 kap. 22 § årsredovisningslagen framkommer bl.a. att om det efter en avräkning enligt 21 § finns ett positivt skillnadsbelopp, ska detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Om det efter en avräkning enligt 21 § finns ett negativt skillnadsbelopp, ska detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen som negativ goodwill. Negativ goodwill får upplösas och intäktsföras när en sådan behandling överensstämmer med 2 kap. 2–4 §§.

Utgångspunkten är att den tillfälliga förenklingsregeln i lagen om tilläggsskatt varken tillåter eller kräver några justeringar av de belopp som

framgår av de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning, koncernenhetens årsredovisning eller koncernenhetens räkenskaper som används som underlag för land-för-land-rapporten för att det ska anses vara fråga om en kvalificerad finansiell rapport enligt 8 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt.

Av de administrativa riktlinjerna från december 2023 framgår att justeringar av uppgifterna som kommer från kvalificerade finansiella rapporter som legat till grund för en koncerns land-för-land-rapport i en stat kommer att medföra att koncernenheterna i staten diskvalificeras från användningen av den tillfälliga förenklingsregeln i den staten. Detta gäller trots att sådana justeringar varit avsedda att göra land-för-land-uppgifterna mer förenliga med modellreglerna. På samma sätt skulle en sådan justering av andra uppgifter i de kvalificerade finansiella rapporterna som används i de förenklade beräkningarna diskvalificera dessa beräkningar enligt den tillfälliga förenklingsregeln. Detta innebär att utgångspunkten är att uppgifterna som används ska vara ojusterade. Detta gäller dock inte om det finns krav på sådana justeringar i kommentaren till modellreglerna eller administrativa riktlinjer (punkterna 74.13 och 74.14 i safe harbour-dokumentet).

Enligt de administrativa riktlinjerna finns det dock en risk för att det uppstår väsentliga skillnader när koncernenhetens räkenskaper eller årsredovisning omfattar förändringar av koncernenhetens tillgångar och skulder som är hänförliga till fördelningen av köpeskillingen för koncernenheten. När koncernen har fördelat och införlivat köpeskillingen i den förvärvade koncernenhetens räkenskaper som används som underlag till koncernredovisningen eller koncernenhetens årsredovisning eller de räkenskaper som används som underlag för land-för-land-rapporteringen kommer dessa räkenskaper inte att anses vara kvalificerade finansiella rapporter om inte vissa villkor uppfylls.

Det första villkoret är att när en förvärvad koncernenhets räkenskaper innehåller PPA-justeringar av värdet på tillgångarna ska samma PPA-justeringar som har funnits med i koncernens land-för-land-rapportering för räkenskapsår som påbörjats efter den 31 december 2022. Ett undantag gäller om koncernenheten enligt lag eller annan författning behövt inkludera PPA-justeringar i sina räkenskaper.

Det andra kravet är att en kvalificerad finansiell rapport ska justeras enligt följande. Minskningar av koncernenhetens resultat som är hänförliga till av- eller nedskrivning av goodwill vad avser transaktioner som genomförts efter den 30 november 2021 ska läggas till vinsten före bolagsskatt. Detta gäller endast om de finansiella räkenskaperna inte också innehåller en återföring av uppskjuten skatteskuld eller redovisning eller ökning av en uppskjuten skattefordran avseende nedskrivning av goodwill

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 1.3, och punkt 17 i safe harbour-dokumentet) införs i lagen om tilläggsskatt. Förslaget innebär att en förvärvad koncernenhets räkenskaper som inkluderar effekten av en fördelad köpeskillning anses vara en kvalificerad finansiell rapport under de förutsättningar som nämns ovan.

14.6 Koncerner som inte behöver lämna land-för-land-rapporter

Promemorians förslag: En koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna land-för-land-rapport får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln. Uppgifterna om koncernenhetens totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt ska då hämtas från enhetens kvalificerade finansiella rapport.

Skälen för förslaget: Av prop. 2023/24: 32 framgår att nationella koncerner inte lämnar land-för-land-rapporter och inte kommer att omfattas av den tillfälliga förenklingsregeln. Det konstaterades dock att det internationella arbetet ännu inte var avslutat (s. 350 f).

Av avsnitt 2.3.4 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 framgår att enligt BEPS Action 13 behöver inte koncerner som har årliga intäkter under det närmast föregående räkenskapsåret som är lägre än 750 miljoner euro lämna land-för-land-rapport. Vid prövningen av beloppsgränsen på 750 miljoner euro i modellreglerna görs en bedömning av om koncernen har haft en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro enligt moderföretagets koncernredovisning under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det aktuella räkenskapsåret. Detta innebär att vissa koncerner som omfattas av modellreglerna kanske inte behöver lämna land-för-land-rapporter på grund av denna skillnad i beloppsgränserna. När beloppsgränserna för land-för-land-rapporteringen och/eller modellreglerna fastställs i en annan valuta än euro så kan skillnader i tillämpningsområdet uppstå på liknande sätt på grund av fluktuationer i valutakurser. Vidare kan det finnas vissa skillnader i definitionen av moderföretag och vissa stater kräver inte land-för-land-rapportering från vissa koncernenheter, t.ex. skattebefriade koncernenheter. Vidare är rent inhemska koncerner inte skyldiga att lämna land-för-land-rapporter. Även sådana koncerner kan dock omfattas av huvudregeln (se rådets direktiv (EU) 2022/2523). Att hindra koncerner som omfattas av modellreglerna (huvudregeln eller kompletteringsregeln) eller en regel om nationell tilläggsskatt från att få tillgång till den tillfälliga förenklingsregeln enbart på grund av att de inte är skyldiga att förbereda och lämna in land-för-land-rapporter skulle leda till att dessa koncerner behandlas sämre under övergångsperioden.

Av de administrativa riktlinjerna från december 2023 framgår att koncerner som omfattas av modellreglerna men som inte är skyldiga att lämna land-för-land-rapporter ska ha rätt att använda den tillfälliga förenklingsregeln om de fyller i avsnitt 2.2.1.3.a i GloBE Information Return (GIR) med hjälp av uppgifterna från sina kvalificerade finansiella rapporter. Detta gäller de uppgifter som skulle ha rapporterats som totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt i en kvalificerad land-för-land-rapport om koncernen hade varit skyldig att lämna en land-för-land-rapport. I sådana situationer ska hänvisningar till belopp "som rapporterats

i en kvalificerad land-för-land-rapport" tolkas så att de inkluderar de belopp som skulle ha rapporterats i en kvalificerad land-för-land-rapport om den koncernen hade varit skyldig att lämna en land-för-land-rapport i enlighet med land-för-land-kraven i den stat där moderföretaget hör hemma. Om den stat där moderföretaget hör hemma inte har krav på land-för-land-rapportering gäller i stället de belopp som skulle ha rapporterats i enlighet med OECD:s BEPS Action 13 Final Report och OECD:s Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting.

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkterna 74.18 och 74.19 i safe harbour-dokumentet) införs i lagen om tilläggs-skatt. Förslaget innebär att en koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna in land-för-land-rapport kan använda den tillfälliga förenklingsregeln om uppgifterna hämtas från deras kvalificerade finansiella rapporter.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 6 b § i lagen om tilläggs-skatt.

14.7 Transaktioner som skattemässigt har behandlats annorlunda i land-för-land-rapporten än i de kvalificerade finansiella rapporterna

Promemorians förslag: En koncernintern betalning som behandlas som intäkt i mottagarens kvalificerade finansiella rapporter och som kostnad i betalarens kvalificerade finansiella rapporter ska inkluderas i koncernenheternas totala intäkter och totala vinster eller förluster innan inkomstskatt utan ytterligare justeringar vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln. Även sådana finansiella rapporter anses vara kvalificerade finansiella rapporter.

Skälen för förslaget: Av avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 18 och punkt 74.16 och 74.17 i safe harbour-dokumentet) framgår att de uppgifter som finns i de kvalificerade finansiella rapporterna eller i en land-för-land-rapport inte ska justeras vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln utifrån hur en transaktion behandlas skattemässigt. Av de administrativa riktlinjerna framgår dock att en justering ska ske av uppgifterna i land-för-land-rapporten eftersom det har skett en motsvarande justering i land-för-land-rapporten där den skattemässiga behandlingen av betalningen beaktas. Justeringen innebär en återläggning av intäkt för mottagaren av en betalning som för skatteändamål ses som mottagen utdelning. Denna justering blir nödvändig eftersom bestämmelserna om land-för-land-rapporteringen innebär att en sådan betalning inte ska tas med som intäkt. Om en koncernintern betalning inte räknas med i de totala intäkterna och total vinst hos den mottagande koncernenheten medför det att den tillfälliga förenklingsregeln inte kan tillämpas. Exempelvis ska en ränteinkomst som skattemässigt anses vara en utdelning och som därför inte inkluderats i land-för-land-rapporten inkluderas i den mottagande

enhetens totala intäkt och vinst vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln (jmf The answer to Question 7.1 in Chapter 2 of the October 2022 Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting document från OECD).

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 18 och punkt 74.16 och 74.17 i safe harbour-dokumentet) införs i lagen om tilläggsskatt. Förslaget innebär att en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i mottagarens kvalificerade finansiella rapporter och som kostnad i betalarens kvalificerade finansiella rapporter ska inkluderas i koncernenheternas totala intäkter och totala vinster eller förluster innan inkomstskatt i land-för-land-rapporten utan ytterligare justeringar vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln. Det bör även framgå att det trots detta fortfarande anses vara kvalificerade finansiella rapporter enligt 8 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

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

14.8 Hur konstlade arrangemang ska behandlas vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln

Promemorians förslag: Det ska införas regler i lagen om tilläggsskatt för att förhindra att en koncernenhet kan använda den tillfälliga förenklingsregeln om ett konstlat arrangemang har ingåtts mellan koncernenheter efter den 15 december 2022. En koncernenhet ska anses ha ingått ett sådant konstlat arrangemang under vissa förutsättningar t.ex. om arrangemanget ändras eller överförs efter det datumet.

Det ska också införas definitioner av konstlat arrangemang, avdrags- eller icke-inkluderingsarrangemang, ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger och ett arrangemang som medför att en skattekostnad räknas med flera gånger.

Om ett konstlat arrangemang ingåtts ska justering göras vid beräkningen enligt den tillfälliga förenklingsregeln. Det innebär bland annat att alla kostnader eller förluster som uppstår till följd av ett avdrags- eller icke-inkluderingsarrangemang eller ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger inte ska tas med i koncernenheternas sammanlagda vinst eller förlust i staten.

Skälen för förslaget: Av avsnitt 2.6 de administrativa riktlinjerna från december 2023 framgår bland annat följande vad avser hybrid arbitrage arrangements (konstlade arrangemang). Den tillfälliga förenklingsregeln tillåter koncerner att hämta uppgifter från olika finansiella rapporter för att visa att de är berättigade att använda förenklingsregeln. Det har visat sig att koncerner som omfattas av tillämpningsområdet kunnat genomföra vissa transaktioner för att utnyttja de skillnader som finns mellan skattemässig och finansiell redovisning och för att göra det möjligt för en koncernenhet att kvalificera sig för förenklingsregeln som annars inte

skulle kunna tillämpa den. Den tillfälliga förenklingsregeln innehåller inte samma skyddsregler som finns i modellreglerna för att förhindra kringgåenden (jfr. t.ex. artiklarna 3.2.7 och 4.1.4 och de administrativa riktlinjer som behandlar den asymmetriska behandlingen av utdelningar). De transaktioner som har vidtagits innebär generellt sett att ett arrangemang har använts där de koncernenheter som är parter i arrangemanget kan redovisa inkomster, utgifter, vinster, förluster eller skatter på ett inkonsekvent sätt eller flera gånger med avsikten att koncernenheterna ska kunna använda förenklingsregeln och undvika den tilläggs-skatt som annars skulle uppstå.

Av riktlinjen framgår vidare att en korrekt tillämpning av modellreglerna förutsätter att reglerna tillämpas konsekvent i varje stat där en koncern bedriver verksamhet. Konstlade arrangemang som är utformade för att utnyttja skillnader mellan uppgifter i olika finansiella rapporter eller skillnader mellan skattemässig och finansiell redovisning för att skapa inkonsekvenser mellan de koncernenheterna i hur de redovisar intäkter, kostnader och skatter enligt arrangemanget strider mot syftet med modellreglerna. Om en koncernenhet har ingått ett av dessa konstlade arrangemang bör den koncernenhetens rätt till att använda förenklingsregeln fastställas utifrån antagandet att koncernenheten har behandlat den aktuella intäkts-, kostnads- eller skatteposten på samma sätt som motparten. Den tillfälliga förenklingsregeln ska därför inte kunna tillämpas av en koncern om det är till följd av att sådana konstlade arrangemang har ingåtts som koncernenheterna som hör hemma i en stat hade kunnat använda förenklingsregeln. En koncernenhet kan inte använda den tillfälliga förenklingsregeln om ett konstlat arrangemang har ingåtts efter den 15 december 2022, vilket motsvarar datumet för offentliggörandet av Safe Harbour and Penalty Relief-dokumentet. Dessa riktlinjer är begränsade till tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln och gäller inte med avseende på någon annan tillfällig eller permanent förenklingsregel.

För att avgöra om koncernenheterna som hör hemma i en stat kan tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln måste justeringar göras av koncernenheternas vinst och förlust före inkomstskatt och skattekostnad vad avser eventuella konstlade arrangemang som ingåtts efter den 15 december 2022. Ett konstlat arrangemang är:

1. ett avdrags-/icke-inkluderingsarrangemang,
2. ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger, eller
3. ett arrangemang som medför att en skattekostnad räknas med flera gånger.

Beräkningen enligt förenklingsregeln vad avser koncernenheterna som hör hemma i en stat måste justeras genom att:

- alla kostnader eller förluster som uppstår till följd av ett avdrags-/icke-inkluderingsarrangemang eller ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger inte ska tas med i koncernenheternas sammanlagda vinst eller förlust i staten, och

- alla skattekostnader som uppstår till följd av ett arrangemang som medför att en skattekostnad räknas med flera gånger inte ska tas med dras av från koncernenheternas sammanlagda skattekostnader i staten.

Ett avdrags-/icke-inkluderingsarrangemang är ett arrangemang enligt vilket en koncernenhet direkt eller indirekt tillhandahåller en kredit eller på annat sätt gör en investering i en annan koncernenhet som leder till en kostnad eller förlust i den förstnämnda koncernenhetens finansiella rapporter i den utsträckning som:

- det inte finns någon motsvarande ökning av intäkterna eller vinsten i de finansiella rapporterna för koncernenhetens motpart, eller
- koncernenhetens motpart inte rimligen kan förväntas ha en motsvarande ökning av sin beskattningsbara inkomst under avtalets löptid.

Ett arrangemang kommer inte att vara ett avdrags-/icke-inkluderingsarrangemang i den utsträckning som den relevanta kostnaden eller förlusten endast kan hänföras till övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål.

Ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger är ett arrangemang som leder till att en kostnad eller förlust tas upp i en koncernenhets finansiella rapporter i den utsträckning som:

- a) kostnaden eller förlusten också tas upp som en kostnad eller förlust i en annan koncernenhets finansiella rapporter, eller
- b) arrangemanget medför att ett belopp som är avdragsgillt vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för en annan koncernenhet som hör hemma i en annan stat.

Om ett arrangemang medför att en förlust räknas med flera gånger och alla koncernenheter som inkluderar den relevanta kostnaden eller förlusten i sina finansiella rapporter hör hemma i samma stat behöver en justering inte göras vad avser kostnaden eller förlusten i de finansiella rapporterna för en koncernenheterna.

Ett arrangemang anses inte vara ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger enligt punkten a) i den utsträckning som beloppet för den relevanta kostnaden kvittas mot intäkter som ingår i de finansiella rapporterna för båda de ingående enheterna.

Ett arrangemang anses heller inte vara ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger enligt punkten b) i den utsträckning som beloppet för den relevanta utgiften kvittas mot intäkter eller inkomster som ingår i:

- de finansiella rapporterna för den koncernenhet som inkluderar kostnaden eller förlusten i sina finansiella rapporter, och
- den beskattningsbara inkomsten för den koncernenhet som begär avdrag för den relevanta utgiften eller förlusten.

Ett arrangemang som medför att en skattekostnad räknas med flera gånger är en överenskommelse som leder till att mer än en koncernenhet inkluderar delar av eller hela samma skattekostnad i sin:

- justerade skattekostnad, eller
- i den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen i syfte att tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln.

Detta gäller såvida inte ett sådant arrangemang också resulterar i att den inkomst som är föremål för skatten inkluderas i de relevanta finansiella rapporterna för varje sådan koncernenhet. Ett arrangemang anses inte vara ett arrangemang som medför att en skattekostnad räknas med flera gånger om det uppstår enbart på grund av att den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen för en koncernenhet inte kräver justeringar av skattekostnader som skulle fördelas till en annan koncernenhet vid fastställandet av den först nämnda koncernenhetens justerade skattekostnad.

Vid tillämpningen av dessa bestämmelser avses med koncernenheter de enheter som behandlas som koncernenheter enligt modellreglerna såsom ett samriskföretag och varje enhet med kvalificerade finansiella rapporter som har beaktats vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln. Detta gäller oavsett om sådana enheter hör hemma i samma stat.

Finansiella rapporter för en koncernenhet avser de finansiella rapporter som används för att beräkna koncernenhetens justerade resultat enligt modellreglerna eller de kvalificerade finansiella rapporterna om den enheten omfattas av den tillfälliga förenklingsregeln.

En koncernenhet anses ha ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022 om:

1. arrangemanget ändras eller överförs efter det datumet,
2. fullgörandet av rättigheter eller skyldigheter enligt arrangemanget skiljer sig från fullgörandet före den 15 december 2022 (inklusive när betalningar minskas eller upphör med effekten att öka saldot för en skuld), eller
3. det sker en förändring i redovisningen vad avser arrangemanget.

En koncernenhet anses inte ha en motsvarande ökning av sin beskattningsbara inkomst i den utsträckning som:

1. ökningen som ingår i den beskattningsbara inkomsten kvittas mot t.ex. återstående justerade förluster eller ett outnyttjat ränteavdrag (tax attributes), för vilken en värderingsjustering eller en justering i redovisningen har gjorts eller skulle ha gjorts om justeringen gjordes utan att hänsyn tagits till möjligheten för en koncernenhet att använda t.ex. återstående justerade förluster eller ett outnyttjat ränteavdrag i ett konstlat arrangemang som ingåtts efter den 15 december 2022; eller
2. den betalning som ger upphov till kostnaden eller förlusten också ger upphov till ett skattepliktigt avdrag eller en skattepliktig förlust för en koncernenhet som hör hemma i samma stat som den koncernenhetens motpart utan att betalningen ingår som en kostnad eller förlust vid fastställandet av vinst eller förlust före inkomstskatt i den staten (inklusive som ett resultat av att vara en kostnad eller förlust i de finansiella rapporterna för en delägarbeskattad koncernenhet i den stat där koncernenhetens motpart hör hemma).

En kostnad eller förlust anses inte ingå i en skattetransparent koncernenhets finansiella rapporter i den utsträckning som kostnaden eller förlusten ingår i de finansiella rapporterna för dess ägarenheter.

Mot denna bakgrund föreslås att bestämmelser med motsvarande innebörd som framgår av avsnitt 2.6 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 31–35) införs i lagen om tilläggsskatt för att

förhindra att en koncernenhet kan använda den tillfälliga förenklingsregeln om ett konstlat arrangemang har ingåtts efter den 15 december 2022. Den tilläggsskatt som eventuellt ska betalas med anledning av detta förslag kommer att avse koncernenhetens räkenskapsår som inträffar efter det att bestämmelserna har trätt i kraft, dvs. efter den 1 januari 2025

Lagförslag

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

14.9 Övergångsår

Promemorians förslag: Ett övergångsår för en koncernenhet i en stat ska under vissa förutsättningar inte omfatta det år då den tillfälliga förenklingsregeln tillämpas av koncernenheten.

Ett övergångsår ska i vissa fall inte inkludera ett räkenskapsår då förenklingsregeln tillämpas i fråga om den överförande koncernenheten.

Skälen för förslaget: Av avsnitt 4 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 framgår vad avser övergångsår att punkten 33.d. av safe harbour-dokumentet ska ändras på så sätt att det övergångsår som avses i artikel 9.1.3 i modellreglerna (4 kap. 28 § lagen om tilläggsskatt) inte omfattar ett räkenskapsår då den tillfälliga förenklingsregeln används av den överförande koncernenheten. Resten av punkten har tagits bort.

Mot denna bakgrund föreslås att 8 kap. 13 § lagen om tilläggsskatt ändras så att den ges en motsvarande innebörd som framgår av de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 54) vad avser bestämningen av ett övergångsår i förhållande till den tillfälliga förenklingsregeln.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring av 8 kap. 13 § lagen om tilläggsskatt.

15 Nya förenklingsregler

Promemorians förslag: Det ska införas en tillfällig förenklingsregeln vad avser kompletteringsregeln för tilläggsskatt som innebär att ett moderföretags tilläggsskattebelopp enligt kompletteringsregeln ska anses vara noll i den stat moderföretaget hör hemma i. Detta ska gälla för varje räkenskapsår under en övergångsperiod om den stat där moderföretaget hör hemma har en bolagsskatt om minst 20 procent. Med övergångsperiod avses de räkenskapsår som inte löper längre än 12 månader, som börjar den 31 december 2025 eller tidigare och som slutar före den 31 december 2026.

Det ska införas en permanent förenklingsregel för koncernenheter som är undantagna från koncernredovisning för att de är utan

väsentlig betydelse för redovisningen som innebär en förenklad beräkning för dessa samt en definition av vad som avses med en koncernenhet utan väsentlig betydelse. Det ska också införas regler om vad en förenklad beräkning innebär och en definition av vad som avses med relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

Det ska införas en regel om ett val att tillämpa denna och övriga förenklingsregler.

Skälen för förslaget

En tillfällig förenklingsregel vad avser kompletteringsregeln för tilläggsskatt

Om ett tilläggsskattebelopp inte tas ut sin helhet enligt huvudregeln för tilläggsskatt fördelas skattskyldigheten för resterande belopp schablonmässigt enligt den s.k. kompletteringsregeln för tilläggsskatt (6 kap. 9–15 §§ lagen om tilläggsskatt). Av avsnitt 5.2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 punkt 1–7 framgår bl.a. följande. Kompletteringsregeln är utformad för att fungera som en s.k. backstop till huvudregeln för att uppmuntra stater att anta modell-reglerna och att multinationella företag ska strukturera sina koncerninnehav på ett sätt som gör att deras verksamhet omfattas av huvudregeln. Tillämpningen av modellreglerna innebär dock att kompletteringsregeln i praktiken fungerar som den primära mekanismen för att påföra tilläggsskatt i den stat som moderföretaget hör hemma i om den staten inte har infört en kvalificerad nationell tilläggsskatt. Koncerner som eventuellt kan beskattas genom tillämpningen av kompletteringsregeln i den stat där moderföretaget hör hemma har begränsade möjligheter att ändra sin ägarstruktur för att få moderföretagets vinster att omfattas av en huvudregel. Kompletteringsregeln kan också förväntas tillämpas mer frekvent under de första åren som modellreglerna är i kraft när staterna slutför processen med att införa kvalificerade regler, inklusive den nationella tilläggsskatten. Att tillämpa kompletteringsregeln i en stat där moderföretaget hör hemma innan staterna har fått tillräcklig tid att få sin kvalificerade nationella tilläggsskatt på plats är inte önskvärt av flera skäl. För det första kommer den tilläggsskatt som tilldelas stater enligt kompletteringsregeln ofta att vara oproportionerlig i förhållande till den vinst som uppstår i dessa stater. Många koncerner kommer att ha en betydande del av sin verksamhet och sina vinster i den stat där moderföretaget hör hemma och mindre verksamhet i andra stater. För det andra är det lättare att tvister uppstår enligt kompletteringsregeln eftersom den är beroende av mer information och en högre grad av samordning än huvudregeln. En gemensam implementering och samordning av kompletteringsregeln kommer att bidra till möjligheterna att förebygga och lösa de eventuella tvister som kan komma att uppstå. En koncern kan undvika att kompletteringsregeln tillämpas i andra stater än där moderföretaget hör hemma genom att överföra ägandet av dessa verksamheter till ett utländskt holdingbolag som är föremål för en kvalificerad huvudregel. Att moderföretaget inte kan undvika att kompletteringsregeln tillämpas genom att ändra strukturen i koncernen innebär att lågbeskattade vinster i den stat där moderföretaget hör hemma kommer att omfattas av kompletteringsregeln om inte staten

ändrar sin befintliga bolagsskatt eller inför huvudregeln för tilläggsskatt eller en regel om nationell tilläggsskatt.

Av riktlinjen framgår vidare att införandet av en tillfällig förenklingsregel vad avser kompletteringsregeln som innebär en fördröjd tillämpning av regeln, kommer att ge staterna ytterligare tid för att bedöma effekterna av modellreglerna och göra förändringar av sin befintliga bolagsskatt så att den effektiva skattesatsen i staten rutinmässigt kommer att motsvara minimiskattesatsen eller överstiga denna eller att staten inför kvalificerade regler om nationell tilläggsskatt eller en huvudregel.

Den tillfälliga förenklingsregeln vad avser kompletteringsregeln har utformats för att ge den stat där moderföretaget hör hemma lättnader under de första två åren då modellreglerna träder i kraft. Enligt denna förenklingsregel ska det tilläggsskattebelopp som beräknas för den stat där moderföretaget hör hemma anses vara noll för räkenskapsår som inte löper längre än tolv månader som börjar den 31 december 2025 eller före detta datum och som slutar före den 31 december 2026. Varje stats bolagsskattesats är den nominella lagstadgade skattesats som i allmänhet tillämpas på multinationella koncerner inom tillämpningsområdet för ett övergripande inkomstmått. Denna skattesats får ta hänsyn till lokala och regionala skatter förutsatt att sådana skatter är strukturerade så att den sammanlagda skattesatsen som är allmänt tillämplig på multinationella koncerner inom tillämpningsområdet är lika med eller högre än tjugo procent. Den nominella skattesatsen på tjugo procent säkerställer att endast multinationella koncerner vars moderföretag hör hemma i en stat med ett bolagsskattesystem och som har en tillräckligt hög bolagsskattesats drar nytta av denna förenklingsregel.

Varje stat som har implementerat modellreglerna får ta hänsyn till OECD:s Statutory Corporate Income Tax Rates för det relevanta räkenskapsåret när staten ska fastställa vilka stater som kan använda den tillfälliga förenklingsregeln vad avser kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Ytterligare administrativa riktlinjer som behövs för att fastställa om en stat har uppfyllt kravet på tjugo procent för det relevanta beskattningsåret kan komma att tas fram.

Den korta övergångsperioden är utformad för att säkerställa att förenklingsregeln inte hämmar stater från att anta modellreglerna eller som ett incitament för multinationella koncerner att förflytta sig till en stat som ännu inte infört en kvalificerad nationell tilläggsskatt i sin lagstiftning eller överföra vinster till moderföretagsstater som har lägre effektiva skattesatser. Övergångsperioden kan därför inte förlängas. En multinationell koncern som kvalificerar sig för mer än en förenklingsregel i en stat kan välja vilken förenklingsregel som den ska använda i den staten. När en koncern kvalificerar sig för både en tillfällig förenklingsregel och den tillfälliga vad avser kompletteringsregeln i en stat under ett räkenskapsår, kan koncernen välja att tillämpa övergångsreglerna för den tillfälliga förenklingsregeln (CbCR Safe Harbour) i stället för att tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln vad avser kompletteringsregeln (UTPR safe harbour), för att undvika att förlora möjligheten att tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln (CbCR Safe Harbour) under ett efterföljande räkenskapsår enligt principen ”en gång ute, alltid ute”.

Mot denna bakgrund föreslås att det införs en bestämmelse med motsvarande innebörd som framgår av avsnitt 5.2 i de administrativa

riktlinjerna från juli 2023 (punkt 1–7) i lagen om tilläggsskatt. Förslaget innebär att det införs en tillfällig förenklingsregel vad avser kompletteringsregeln för tilläggsskatt som ska gälla under räkenskapsår som inte löper längre än tolv månader som börjar på eller före den 31 december 2025 och slutar före den 31 december 2026 om vissa villkor är uppfyllda.

En ny permanent förenklingsregel för koncernenheter som är undantagna från koncernredovisning för att de är utan väsentlig betydelse för redovisningen

Av avsnitt 6 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 framgår bl.a. följande. Det är vanligt att koncerner utesluter dotterföretag från sina koncernredovisningar om det rimligen kan förväntas att utelämnandet av dotterföretagets uppgifter inte skulle påverka de beslut som fattas av de som använder informationen som finns i en koncernredovisning (Non-Material Constituent Entities). Även om det inte är obligatoriskt att utesluta dessa dotterföretag enligt de tillämpliga redovisningsstandarderna så styrs beslutet att utesluta dem från koncernredovisningen vanligtvis av ett väsentlighetstest som använder en kostnads-nyttoanalys där den förväntade kostnaden för att införliva dotterföretagets uppgifter skulle vara oproportionerlig i förhållande till dess inverkan på koncernredovisningen i dess helhet. Enligt modellreglerna är dessa dotterbolag koncernenheter i koncernen. Eftersom utgångspunkten för att fastställa en koncerns resultat är de finansiella konton som används för att upprätta koncernredovisningen i enlighet med de redovisningsstandarder som tillämpas av moderföretaget i koncernen, kanske de s.k. icke-materiella dotterbolagen inte har finansiella konton som har upprättats i enlighet med den standarden. I stället kan icke-materiella dotterföretag upprätta sin redovisning i enlighet med lokala redovisningsstandarder eller upprätta förvaltningsberättelser om de inte har någon rättslig skyldighet att upprätta redovisning. Även om en extern revisor vanligtvis kommer att använda dessa räkenskaper för att fastställa dotterföretagets väsentlighet för koncernredovisningen så krävs det inte att räkenskaperna är i linje med de redovisningsstandarder moderföretaget har använt eftersom räkenskaperna inte är nödvändiga för upprättandet av koncernredovisningen.

I svensk rätt framgår det av 2 kap. 3 a § årsredovisningslagen att ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i lagen, om följderna av avviken inte är väsentliga. Följden av en avvikelse ska anses vara väsentlig om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen. Av prop. 2015/16:3 s. 203 framgår att möjligheten till avvikelse från lagens krav är generell. Den omfattar därför såväl upprättandet av en årsredovisning samtliga delar som upprättande av fristående rapporter, i den utsträckning något moment innebär redovisning, uppställning, värdering, upplysningar eller konsolidering enligt lagen. Med stöd av väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § årsredovisningslagen kan alltså dotterföretag som är utan väsentlig betydelse utelämnas från koncernredovisningen.

Av de administrativa riktlinjerna från december 2023 framgår att för att avgöra om koncernenheterna som hör hemma i en stat kan använda en förenklingsregel (som innebär en förenklad beräkning) kan en rapporterande koncernenhet göra ett årligt val att fastställa justerat resultat, intäkter och justerade skatter för en koncernenhet utan väsentlig betydelse med hjälp av de förenklade beräkningar som kan göras av en koncernenhet utan väsentlig betydelse. En koncernenhet utan väsentlig betydelse är en enhet, inklusive dess fasta driftställen, som inte konsolideras post-för-post i moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av dess storlek eller väsentlighet och som betraktas som en koncernenhet i enlighet med artikel 1.2.2 (2 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt), Detta gäller under förutsättning att:

a. koncernredovisningen är sådan som beskrivs i punkterna (a) eller (c) i den definition som anges i artikel 10.1.1 (2 kap. 19 § 1 och 3 lagen om tilläggsskatt),

b. koncernredovisningen är externt reviderad, och

c. om det gäller en koncernenhet med en total intäkt som överstiger 50 miljoner euro ska dess finansiella rapporter som används för att färdigställa land-för-land-rapporten vara upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard.

Definitionen av en koncernenhet utan väsentlig betydelse uppfylls inte om koncernen har koncernredovisning enligt punkterna b eller d i definitionen av koncernredovisning i artikel 10.1.1 (2 kap. 19 § 2 och 4 lagen om tilläggsskatt). Redovisning enligt punkt b i definitionen (2 kap. 19 § 2 lagen om tilläggsskatt) uppfyller inte kraven i definitionen av en koncernenhet utan väsentlig betydelse eftersom punkten b hänvisar till redovisningen vad avser en huvudenhet och dess utländska fasta driftställen (dvs. en koncern i enlighet med artikel 1.2.3, 2 kap. 7 § 2 lagen om tilläggsskatt). En koncern som uteslutande består av en huvudenhet och dess fasta driftställen har inga koncernenheter utan väsentlig betydelse och kan inte tillämpa de förenklade beräkningarna. De räkenskaper som omfattas av punkten d i definitionen av koncernredovisning i artikel 10.1.1 (2 kap. 19 § 4 lagen om tilläggsskatt) uppfyller inte kraven på de redovisningsstandarder som anges i definitionen av en koncernenhet utan väsentlig betydelse eftersom punkten d är en presumtionsbestämmelse som gäller när moderföretaget inte har upprättat räkenskaper. Definitionen en koncernenhet utan väsentlig betydelse kräver att det finns redovisning som har konsoliderats och som har granskats externt för att fastställa att det är fråga om en sådan enhet och därför kan sådana räkenskaper som skulle ha upprättats enligt punkten d (2 kap. 19 § 4 lagen om tilläggsskatt) inte uppfylla definitionen av en koncernenhet utan väsentlig betydelse.

Det andra villkoret, dvs. att koncernredovisningen ska vara externt reviderad, kräver att revisorns yttrande inte innehåller invändningar vad avser att enhetens uteslutits från konsolideringskretsen. Det finns ingen definition av "extern revisor" men det är vedertaget att det måste vara en juridisk person eller enskild person med expertis för att utföra de relevanta revisionsuppgifterna. En person som är registrerad som revisor enligt lagstiftningen i en stat anses ha denna expertis. Om en huvudenhet som har ett fast driftställe konsolideras post-för-post så ska det fasta driftstället inte betraktas som en koncernenhet utan väsentlig betydelse, oavsett

storlek eller väsentlighet. Å andra sidan, om huvudenheten är en koncernenhet utan väsentlig betydelse så betraktas alla dess fasta driftställen också som koncernenheter utan väsentlig betydelse.

Att använda en förenklad beräkning innebär att:

a. justerat resultat för en koncernenhet utan väsentlig betydelse är lika med dess intäkt i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler,

b. intäkt för en koncernenhet utan väsentlig betydelse är lika med dess intäkt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler, och

c. justerade skatter för en koncernenhet utan väsentlig betydelse är lika med årets ackumulerade inkomstskatt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

Den förenklade skatteberäkningen fastställer koncernenhetens justerade skatter till årets ackumulerade inkomstskatt som fastställs enligt de relevanta land-för-land-rapporteringsreglerna. Detta innebär att den förenklade skatteberäkningen exkluderar eventuella uppskjutna skattekostnader, justeringar för långfristiga poster och avsättningar för osäkra skatteskulder.

Med relevanta land-för-land-rapporteringsregler avses rapporteringsbestämmelserna i den stat där moderföretaget hör hemma eller i den stat ett ställföreträdande moderföretag hör hemma om en land-för-land-rapport inte lämnas in i den stat moderföretaget hör hemma i. Om det inte finns ett krav på land-för-land-rapportering i den stat där moderföretaget hör hemma och en koncern inte är skyldig att lämna in en land-för-land-rapport i någon stat ska relevanta land-för-land-rapporteringsregler avse slutrapporten från OECD:s BEPS-åtgärd 13 och OECD:s vägledning om genomförandet av land-för-land-rapportering ("Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report").

En rapporterande koncernenhet kan välja att tillämpa förenklingsregeln för koncernenheter som är undantagna från koncernrenredovisning för att de är utan väsentlig betydelse för redovisningen endast vad avser sådana koncernenheter eller så väljer koncernenheten att tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln för alla koncernenheter som hör hemma i en stat (se även nedan). Vid ett sådant val ska skattekostnaden och vinst eller förlust före inkomstskatt vara följande för en koncernenhet utan väsentlig betydelse: justerat resultat utgörs av enhetens intäkt i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler och justerad skattekostnad utgörs av årets ackumulerade inkomstskatt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

Mot denna bakgrund föreslås att bestämmelser med motsvarande innebörd som framgår av avsnitt 6 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 1–46) ska införas i lagen om tilläggsskatt. Genom förslaget införs en ny permanent förenklingsregel för koncernenheter som är undantagna från koncernrenredovisning för att de är utan väsentlig betydelse för redovisningen som innebär en förenklad beräkning. Det införs också definitioner avseende en koncernenhet utan väsentlig betydelse, vad en förenklad beräkning innebär, en definition av vad som avses med relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

Val

Av de administrativa riktlinjerna från december 2023 framgår, som anges ovan, att en koncernenhet kan välja att tillämpa en förenklingsregel vad avser koncernenheter som är undantagna från koncernrenredovisning för att de är utan väsentlig betydelse för redovisningen. Detta gäller även övriga förenklingsregler då en koncern alltid kan välja att tillämpa de vanliga reglerna i stället för att tillämpa någon förenklingsregel.

Mot denna bakgrund föreslås att en regel ska införas i lagen om tilläggsskatt om en valmöjlighet att tillämpa den föreslagna permanenta förenklingsregeln för koncernenheter som är undantagna från koncernrenredovisning för att de är utan väsentlig betydelse för redovisningen. Valmöjligheten ska även gälla för övriga förenklingsregler.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 8 kap. 14–18 och 21 §§ i lagen om tilläggsskatt.

16 Godkända regler om tilläggsskatt och utformningen av regeln om svensk nationell tilläggsskatt

16.1 Godkända regler om tilläggsskatt

Promemorians förslag: En stats regler om tilläggsskatt ska anses uppfylla villkoren för att vara kvalificerade regelverk om nationell tilläggsskatt, huvudregler för tilläggsskatt respektive kompletteringsregler för tilläggsskatt om regelverken har godkänts som sådana av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Skälen för förslaget: Definitionerna av en regel om nationell tilläggsskatt, huvudregel för tilläggsskatt och kompletteringsregel för tilläggsskatt i 2 kap. 3–5 §§ lagen om tilläggsskatt utgår från definitionerna i artikel 3.28, 3.18 och 3.43 i minimibeskattningsdirektivet. Reglerna benämns där kvalificerad nationell tilläggsskatt, kvalificerad IIR-regel (huvudregeln för tilläggsskatt) och kvalificerad UTPR-regel (kompletteringsregeln för tilläggsskatt). I lagen om tilläggsskatt anges att en regel om nationell tilläggsskatt, huvudregel för tilläggsskatt respektive kompletteringsregel för tilläggsskatt ska vara ett regelverk som är likvärdigt med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523, i den ursprungliga lydelsen, eller, när det gäller en stat utanför Europeiska unionen, modellreglerna. Det lämnas inte någon närmare vägledning i lagen om hur bedömningen ska göras. I praktiken är det en mycket svår uppgift för såväl enskilda som rättstillämpande myndigheter att avgöra om ett annat lands lagstiftning lever upp till nämnda krav eller inte.

För att reglerna ska anses vara kvalificerade måste ett antal villkor vara uppfyllda. Om dessa villkor inte är uppfyllda så kommer inte den skatt som tas ut enligt regelverket att vara en tilläggsskatt utan snarare en medräknad skatt enligt 3 kap. 24 § lagen om tilläggsskatt. Om en stats regler inte anses vara kvalificerade kan andra stater använda huvudregeln eller kompletteringsregeln för att beskatta lågbeskattade koncernenheter som hör hemma i den staten. Mot denna bakgrund får det stor betydelse om en stats regler uppfyller kraven och anses vara kvalificerade eller inte.

För att underlätta för såväl enskilda skattskyldiga som rättstillämpande myndigheter och för att säkerställa en korrekt och enhetlig bedömning av staters regelverk kommer det inkluderande ramverket att göra en sådan bedömning. Det inkluderande ramverket kommer löpande att granska staternas lagstiftningar och offentliggöra resultatet av sådana granskningar, inklusive slutsatsen om en viss stat har lagstiftning som uppfyller kriterierna för att utgöra en regel om nationell tilläggsskatt, huvudregel för tilläggsskatt respektive en kompletteringsregel för tilläggsskatt.

Regelverken om tilläggsskatt ska införas på ett enhetligt sätt i alla stater och det gäller även hur bedömningen av om andra staters regelverk uppfyller kriterierna ska göras. Den bedömning som det inkluderande ramverket gör ska därför vara bindande vid tillämpningen av lagen om tilläggsskatt. Det är således det inkluderande ramverket som avgör om en stats regler uppfyller villkoren.

Mot denna bakgrund föreslås att det ska införas en regel i lagen om tilläggsskatt där det framgår att det är det inkluderande ramverket som avgör om villkoren för kvalificering är uppfyllda eller inte. Förslaget innebär att en stats olika regler om tilläggsskatt ska anses uppfylla villkoren för att vara en kvalificerad regel om nationell tilläggsskatt, huvudregel för tilläggsskatt respektive kompletteringsregel för tilläggsskatt om respektive regelverk har godkänts som sådant av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 5 a § i lagen om tilläggsskatt.

16.2 Kvalificerad nationell tilläggsskatt och förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt

De administrativa riktlinjerna som publicerades i februari 2023 innehåller riktlinjer om utformningen av s.k. kvalificerad nationell tilläggsskatt, *qualified domestic minimum top-up taxes*; *QDMTT* (avsnitt 5). Riktlinjerna har därefter kompletterats i administrativa riktlinjer som publicerades i juli 2023 (avsnitt 4). Riktlinjerna från juli 2023 innehåller även riktlinjer om en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt, en s.k. *QDMTT safe harbour* (avsnitt 5). Genom riktlinjerna ersätts punkt 118 i kommentaren till artikel 10.1 (definitionen av ”qualified domestic minimum top-up taxes”) med nya punkter.

I artikel 3.28 i minimibeskattningsdirektivet definieras kvalificerad nationell tilläggsskatt (*qualified domestic top-up tax*). Med kvalificerad nationell tilläggsskatt avses en tilläggsskatt som genomförs i den

nationella lagstiftningen i en stat, förutsatt att den aktuella staten inte tillhandahåller några förmåner relaterade till reglerna. Nämnade skatt ska dessutom innebära att överskjutande vinst för koncernenheter som är belägna i den aktuella staten beräknas i enlighet med reglerna i direktivet eller, när det gäller stater utanför Europeiska unionen, OECD:s modellregler. Minimiskattesatsen ska tillämpas på de överskjutande vinsterna för koncernenheter i staten i enlighet med de regler som fastställs i direktivet eller, när det gäller stater utanför Europeiska unionen, OECD:s modellregler. Vidare ska reglerna administreras på ett sätt som är förenligt med direktivet eller, när det gäller stater utanför Europeiska unionen, OECD:s modellregler. I artikel 10.1.1 i modellreglerna definieras kvalificerad nationell tilläggsskatt (qualified domestic minimum top-up tax, QDMTT) något utförligare. Av definitionen framgår även att avseende en kvalificerad nationell tilläggsskatt får inhemska överskjutande vinster beräknas baserat på en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som justerats för att förhindra betydande snedvridning av konkurrensen i stället för den redovisningsstandard som används i koncernredovisningen.

I riktlinjerna från februari 2023 utvecklas vad som krävs i fråga om överensstämmelse med modellreglerna för att en nationell tilläggsskatt ska vara en kvalificerad nationell tilläggsskatt vid tillämpning av modellreglerna. Kravet på överensstämmelse uttrycks som att en nationell tilläggsskatt är kvalificerad om den fungerar på ett sätt som är likvärdigt, ”functionally equivalent” (avsnitt 5.1.1 i riktlinjen). Två principer – överensstämmelse mellan nationell tilläggsskatt och modellreglerna avseende utformning respektive utfall – avgör om en nationell tilläggsskatt fungerar på ett sätt som är likvärdigt. Vad gäller överensstämmelse avseende utformning anges att den nationella tilläggsskatten ska följa strukturen i modellreglerna och beräkna effektiv skattesats och tilläggsskatt på i allt väsentligt samma sätt. Utformningen ska överensstämma i tillräcklig grad för att en koncern ska kunna använda samma datapunkter för båda skatterna. Avvikelser i fråga om utformningen är tillåtet, medan överensstämmelse krävs i fråga om utfallet. Vad vidare avser överensstämmelse avseende utfall anges att den nationella tilläggsskatten ska innebära att tilläggsskattebelopp uppkommer i samma utsträckning som enligt modellreglerna. En nationell tilläggsskatt som jämfört med modellreglerna uppgår till högre belopp eller som inte regelmässigt leder till lägre belopp kan ändå anses leda till ett utfall som är i överensstämmelse med modellreglerna.

Genom avsnitt 5 i riktlinjerna från juli 2023 ersätts och kompletteras riktlinjerna från februari 2023 delvis. Båda dessa riktlinjer ersätts och kompletteras vidare delvis med riktlinjer från december 2023. I avsnitt 16.3 och 16.4 nedan behandlas dessa riktlinjer och i vilken utsträckning de innebär att det finns ett behov av ändringar i lagen om tilläggsskatt.

16.3 Särskilt om kraven på utformningen av svensk nationell tilläggsskatt för att denna ska omfattas av en annan stats förenklingsregel

Promemorians bedömning: Bestämmelserna om nationell tilläggsskatt ska ändras så att den svenska regeln om nationell tilläggsskatt uppfyller kraven för att omfattas av förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt i andra stater.

Skälen för bedömningen

I de administrativa riktlinjerna från juli 2023 introduceras en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt, en s.k. *QDMTT safe harbour* som innebär att tilläggsskattebeloppet enligt modellreglerna ska anses vara noll för en stat. Förenklingsregeln är tillämplig i en stat (stat A) när det gäller beräkning av tilläggsskatt i en annan stat (stat B) om stat B:s regel om nationell tilläggsskatt uppfyller vissa krav. Förenklingsregeln innebär att en koncern endast behöver göra en beräkning för stat B – beräkningen enligt reglerna om nationell tilläggsskatt – och att tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i stat B när det gäller en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt anses vara noll. Någon beräkning av tilläggsskattebelopp för stat B enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt behöver alltså inte göras. Utan förenklingsregeln skulle även sistnämnda beräkning krävas och det utländska nationella tilläggsskattebelopp (för stat B) som beräknats hade minskat eller eliminerat det sålunda framräknade tilläggsskattebeloppet i stat A. Att tilläggsskattebeloppet anses vara noll enligt förenklingsregeln innebär dock en risk för att inte all tilläggsskatt kommer att erläggas, vilket motiverar högre krav på regeln om nationell tilläggsskatt. Dessa krav är formulerade som tre standarder:

- redovisning (*QDMTT accounting standard*),
- överensstämmelse med modellreglerna (*QDMTT consistency standard*), och
- förfarande (*QDMTT administration standard*).

Om en stats regel om nationell tilläggsskatt omfattas av förenklingsregeln ska avgöras genom granskning i Inclusive Framework on BEPS (det inkluderande ramverket, IF) (punkt 6 i riktlinjerna). Granskningen kommer att ske samtidigt som IF granskar staters övriga tilläggsskatte regler, dvs. regler om tilläggsskatt enligt en regel om nationell tilläggsskatt, en huvud- och en kompletteringsregel för tilläggsskatt. Vilka krav som gäller i fråga om nationell tilläggsskatt behandlas i avsnitt 16.4. Till skillnad från de tillfälliga förenklingsregler som finns i 8 kap. lagen om tilläggsskatt och vars tillämplighet avgörs av specifika omständigheter för enskilda koncerner, innebär denna förenklingsregel att en stats regel om nationell tilläggsskatt ska bedömas och om kraven är uppfyllda så gäller det generellt att tilläggsskattebeloppet enligt modellreglerna är noll för koncernenheter i den staten. Dessa standarder som är tillämpliga vad avser förenklingsregeln ska inte förväxlas med kraven för att uppnå en kvalificerad status för en regel om nationell tilläggsskatt. De standarder

som anges ovan bygger på förutsättningen att skatten redan anses vara en kvalificerad regel om nationell tilläggsskatt (punkt 7 i riktlinjerna).

Den första standarden, avseende viss redovisningsstandard, innebär att den nationella tilläggsskatten ska beräknas enligt antingen bestämmelser motsvarande artikel 3.1.2 och 3.1.3 i modellreglerna (motsvaras av 3 kap. 2–5 §§ lagen om tilläggsskatt) eller enligt en på visst sätt definierad nationell redovisningsstandard.

Den andra standarden, avseende överensstämmelse med modellreglerna, innebär att beräkningar för nationell tilläggsskatt ska göras på samma sätt som enligt modellreglerna, såvida inte avvikelser särskilt framgår av kommentaren till definitionen av nationell tilläggsskatt i artikel 10.1 i modellreglerna. I likhet med vad som gäller vid bedömningen av om en regel om nationell tilläggsskatt är en kvalificerad regel, krävs att två obligatoriska avvikelser (s.k. *mandatory variations*) i förhållande till modellreglerna görs i en regel om nationell tilläggsskatt. Den första av dessa avvikelser rör skattekostnad som avser medräknade skatter som inte ska beaktas för den koncernenhet som haft skattekostnaden utan fördelas till ett fast driftställe, ett CFC-bolag, en hybridenhet eller i fråga om utdelning till det bolag som lämnar utdelningen (avsnitt 16.4.4). Sådan skattekostnad ska inte beaktas vid beräkning av nationell tilläggsskatt i den stat där den koncernenhet till vilken skatten fördelats hör hemma. Den andra av dessa obligatoriska avvikelser gäller valuta vid beräkning av nationell tilläggsskatt (avsnitt 16.4.12).

Därutöver får följande tre avvikelser göras (s.k. *optional variations*) i förhållande till modellreglerna, eftersom de med automatik leder till högre tilläggsskattebelopp. Att en nationell tilläggsskatt avviker i något av dessa avseenden ska inte påverka om den nationella tilläggsskatten kvalificeras för en förenklingsregel.

- Substansundantaget kan utelämnas eller begränsas,
- undantaget vid verksamhet av mindre betydelse kan utelämnas eller begränsas, och
- minimiskattesatsen kan vara högre än 15 procent.

Den tredje standarden, som rör förfarande, innebär att samma förfarande för den nationella tilläggsskatten ska tillämpas som om modellreglerna hade tillämpats i en annan stat. Den aktuella staten ska bli föremål för samma löpande granskning som gäller för staters implementering av modellreglerna, bl.a. i fråga om informationsinhämtning och uppgiftsskyldighet.

Som nämnts ovan innebär förenklingsregeln att om kraven på en stats regel om nationell tilläggsskatt är uppfyllda blir effekten att tilläggsskattebeloppet är noll enligt modellreglerna, oberoende av en koncerns specifika situation. I några fall görs dock undantag från denna generella effekt av förenklingsregeln. Detta gäller vissa särskilt utpekade avvikelser i en regel om nationell tilläggsskatt. Dessa fall har ansetts mindre vanligt förekommande och därför inte ansetts motivera att en regel diskvalificeras. Det gäller vissa avvikelser i den nationella tilläggsskatten, särskilt avseende delägarbeskattade enheter, samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag, investeringsenheter samt undantag från kompletterande tilläggsskatt i en inledande fas av internationell verksamhet. För dessa situationer finns en regel som helt eller delvis stänger av förenklingsregeln

(en s.k. *switch-off rule*) för en koncern i fråga om en stat där koncernen har en koncernenhet som aktualiserar någon av de särskilt angivna avvikande reglerna. Det är fall där de aktuella avvikelserna bedömts beröra bara ett fåtal enheter eller bolagsstrukturer. Det är alltså fråga om en riktad avstängning av förenklingsregeln och en koncern för vilken inte något av de särskilda situationerna förekommer berörs således inte.

Mot denna bakgrund är bedömningen att bestämmelserna om nationell tilläggsskatt ska ändras så att den svenska regeln om nationell tilläggsskatt uppfyller kraven för att enligt andra staters regelverk omfattas av förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt i avsnitt 5 om en s.k. *QDMTT safe harbour* i de administrativa riktlinjerna från juli 2023. I avsnitt 16.4 lämnas förslag på vilka ändringar som bör göras för att uppnå detta.

16.4 Svensk nationell tilläggsskatt

16.4.1 Tillämpningsområde

Promemorians förslag: Ett fast driftställe som är statslöst enligt lagen om tilläggsskatt ska vara skattskyldigt för nationell tilläggsskatt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats för enheten, om platsen för affärsverksamhet är i Sverige.

Skälen för förslaget

I de nya punkterna 118.2–8 i kommentaren till artikel 10.1 uppställs de krav som ska vara uppfyllda i fråga om tillämpningsområdet för att en nationell tilläggsskatt ska vara kvalificerad vid tillämpning av modellreglerna. Nedan behandlas dessa punkter och i vilken utsträckning de innebär ett behov av ändringar i lagen om tilläggsskatt för att den svenska nationella tilläggsskatten ska vara kvalificerad och omfattas av andra staters förenklingsregel för nationell tilläggsskatt.

Beloppsgräns

I punkt 118.2 i kommentaren anges att koncernenheter i en multinationell koncern som har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro ska omfattas. I lagen om tilläggsskatt gäller samma beloppsgräns för stora nationella koncerner och multinationella koncerner. Koncernenheter i en koncern som inte når upp till nämnda beloppsgräns får omfattas av tillämpningsområdet. Vidare får nationella koncerner omfattas av tillämpningsområdet. Lagen om tilläggsskatt omfattar i enlighet med minimibeskattningsdirektivet även stora nationella koncerner. Lagen om tilläggsskatt är i linje med punkt 118.2 och någon ändring för att lagen ska stämma överens med riktlinjen är därför inte nödvändig.

Koncernenheter som ska omfattas av nationell tilläggsskatt

I punkt 118.3 och 4 i kommentaren anges vilka koncernenheter som ska omfattas av en bestämmelse om nationell tilläggsskatt. Nationell tilläggsskatt ska tillämpas på koncernenheter i en multinationell koncern om dessa hör hemma i den aktuella staten enligt modellreglerna.

Definitionerna av moderföretag, koncern (*MNE Group*) och koncernenhet ska därför följa modellreglernas definitioner och beräkning av tilläggsskatt ska uteslutande avse inkomst och skatter för de koncernenheter som hör hemma i den aktuella staten enligt modellreglerna. Lagen om tilläggsskatt är i linje med punkt 118.3–4 och någon ändring för att lagen ska stämma överens med riktlinjen är därför inte nödvändig.

Av punkt 118.5 framgår att skattskyldigheten kan placeras på en eller flera koncernenheter som i övrigt är skattesubjekt i den aktuella staten i stället för på enheter som i övrigt inte är det. Skattskyldigheten kan också placeras på en enda koncernenhet. Frågan om skattskyldighetens placering behandlas i avsnitt 16.4.2.

Minoritetsägda koncernenheter

I punkt 118.6 i kommentaren anges att minoritetsägda koncernenheter ska behandlas på samma sätt som enligt modellreglerna. Lagen om tilläggsskatt är i linje med punkt 118.6 och någon ändring för att lagen ska stämma överens med riktlinjen är därför inte nödvändig (7 kap. 41 och 42 §§). Se vidare avsnitt 16.4.2 för promemorians förslag i fråga om skattskyldighet enligt 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt för minoritetsägda koncernenheter.

Samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag

I punkt 118.7 i kommentaren anges att för samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag ska den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet beräknas separat på samma sätt som enligt modellreglerna. Lagen om tilläggsskatt är i linje med punkt 118.7 och någon ändring för att lagen ska stämma överens med riktlinjen är därför inte nödvändig (7 kap. 43–47 §§).

Statslösa delägarbeskattade enheter och statslösa fasta driftställen

Punkt 118.8 som genom riktlinjerna från juli 2023 kompletterades med en ny punkt 118.8.1 om huruvida nationell tilläggsskatt kan påföras delägarbeskattade enheter och fasta driftställen som är statslösa enligt artikel 10.3.2 b respektive 10.1 i modellreglerna (1 kap. 14 § respektive 1 kap. 15 § fjärde strecksatsen lagen om tilläggsskatt). Av punkt 118.8.1 i riktlinjen framgår att statslösa koncernenheter inte behöver omfattas av nationell tilläggsskatt men att en stat kan välja att låta skatten omfatta statslösa delägarbeskattade enheter och fasta driftställen. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska i så fall beräknas separat för den statslösa koncernenheten och enhetens status som statslös kvarstår. För delägarbeskattade enheter gäller som förutsättning att enheten är bildad i den aktuella staten. För fasta driftställen gäller som förutsättning att platsen för affärsverksamheten (eller om verksamheten är att likställa med affärsverksamhet på det sätt som anges i 7 kap. 17 § andra stycket lagen om tilläggsskatt och motsvarande definition av fast driftställe i artikel 10.1.1 i modellreglerna) finns i den aktuella staten och ett tillämpligt skatteavtal antingen saknas, eller om ett sådant finns, den aktuella staten har beskattningsrätt till inkomst från det fasta driftstället.

Enligt lagen om tilläggsskatt gäller att den effektiva skattesatsen och eventuellt tilläggsskattebelopp beräknas för en statslös koncernenhet

separat (3 kap. 42 § lagen om tilläggsskatt). Statslösa koncernenheter är inte svenska koncernenheter och därmed inte skattskyldiga för nationell tilläggsskatt (6 kap. 2 § jfr med 2 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt). Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjen, vilken låter stater välja om statslösa koncernenheter ska omfattas av nationell tilläggsskatt, och någon ändring för att lagen ska stämma överens med riktlinjen är därför inte nödvändig. I detta avseende behöver dock även avsnitt 5 i riktlinjerna från juli 2023 om en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt beaktas. Att nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt inte omfattar statslösa delägarbeskattade enheter eller fasta driftställen godtas när det gäller frågan om skatten är en kvalificerad nationell tilläggsskatt. När det gäller förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt tillåter riktlinjen att statslösa delägarbeskattade enheter inte omfattas (punkt 38 i riktlinjen om QDMTT safe harbour), medan motsvarande reglering för statslösa fasta driftställen saknas. Förenklingsregeln stängs dock av såvitt avser koncernens statslösa delägarbeskattade enheter (punkt 41, exempel 1 i riktlinjen). Regeln om s.k. switch-off beskrivs i avsnitt 16.3.

För att den nationella tilläggsskatten ska omfattas av andra staters förenklingsregel för nationell tilläggsskatt måste statslösa fasta driftställen omfattas av bestämmelsen om skattskyldighet för nationell tilläggsskatt i 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt, om platsen för affärsverksamheten (eller om verksamheten är att likställa med affärsverksamhet på det sätt som anges i 7 kap. 17 § andra stycket och motsvarande definition av fast driftställe i artikel 10.1.1 i modellreglernas) finns i Sverige och ett tillämpligt skatteavtal antingen saknas, eller om ett sådant finns, den stat där platsen för affärsverksamheten är belägen, i detta fall Sverige, har beskattningsrätt. Det föreslås därför att det i lagen om tilläggsskatt införs bestämmelser med denna innebörd.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av ett nytt tredje stycke i 6 kap. 2 § i lagen om tilläggsskatt.

16.4.2 Skattskyldighet

Promemorians förslag: En minoritetsägd koncernenhet, ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag är skattskyldigt för nationell tilläggsskatt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på respektive enhet.

Skälen för förslaget

Regler om nationell tilläggsskatt ska – till skillnad från modellreglerna, vilka innebär tilläggsskatt som avser *utländska* koncernenheters inkomst – medföra tilläggsskatt på *inhemska* koncernenheter. Skattskyldigheten för tilläggsskatt som avser inhemska koncernenheter, däribland en inhemsk moderenhet, ska placeras på en eller flera inhemska enheter (punkt 118.9 i riktlinjen). Nedan behandlas dessa punkter och i vilken utsträckning de innebär ett behov av ändringar i lagen om tilläggsskatt för att den svenska

nationella tilläggsskatten ska vara kvalificerad och omfattas av andra staters förenklingsregel för nationell tilläggsskatt.

Av punkt 118.10, ändrad genom riktlinjerna från juli 2023, framgår att nationell tilläggsskatt som utgångspunkt ska utgöras av hela det tilläggsskattebelopp som beräknas för koncernenheterna i en stat (punkt 118.10) oberoende av om koncernenheterna i den aktuella staten inte helt ägs av en moderenhet. En stat får emellertid enligt punkt 118.10 begränsa nationell tilläggsskatt till koncernenheter som helt ägs av ett moderföretag eller en delägd moderenhet under hela beskattningsåret.

Även riktlinjerna från juli 2023 om krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av andra staters förenklingsregel om nationell tilläggsskatt behöver beaktas i detta avseende (se även avsnitt 16.3). Av punkt 46 i riktlinjerna framgår att en regel om nationell tilläggsskatt som bara påför skatten på enheter som helt ägs av koncernen inte diskvalificeras från förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt. För en koncern som till följd av detta inte påförs nationell tilläggsskatt stängs dock förenklingsregeln av såvitt avser den aktuella staten (punkt 46, exempel 6 i riktlinjen).

Om en svensk koncernenhet är lågbeskattad är enheten skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 § (vilket följer av 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt). Hela tilläggsskattebeloppet för en svensk koncernenhet tas således ut av enheten. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.10 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas. I fråga om samriskföretag, dotterföretag till ett samriskföretag och minoritetsägda koncerner görs dock särskilda överväganden i punkt 118.10, se nedan.

Samriskföretag, dotterföretag till ett samriskföretag och minoritetsägda koncerner

Punkt 118.10 i kommentaren till artikel 10.1 gäller genom ändringar i riktlinjerna om nationell tilläggsskatt från juli 2023 också i fråga om minoritetsägda koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag, oavsett att effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för dessa ska beräknas separat enligt modellreglerna och en regel om nationell tilläggsskatt (vad gäller nationell tilläggsskatt, se punkt 118.33 i riktlinjerna från februari 2023). Som ovan nämnts får en stat dock enligt punkt 118.10 begränsa nationell tilläggsskatt till koncernenheter som helt ägs av ett moderföretag eller en delägd moderenhet under hela beskattningsåret. Begränsningen kommer i sådant fall att gälla även samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag samt minoritetsägda koncernenheter. Punkten skiljer sig härigenom från vad som anges i punkt 118.8 i riktlinjerna i dess lydelse från februari 2023, enligt vilken samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag kunde undantas från nationell tilläggsskatt för att i stället omfattas av modellreglerna.

Enligt lagen om tilläggsskatt tas nationell tilläggsskatt ut med hela det belopp som fördelats på en svensk koncernenhet enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 §, utan hänsyn till storleken på koncernens ägarandel i den aktuella enheten (vilket följer av 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt).

Möjligheten som återfinns i punkt 118.10 att inte ta ut nationell tilläggsskatt avseende koncernenheter som inte ägs helt av ett moderföretag eller en delägd moderenhet återspeglas därmed inte i 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt.

Minoritetsägda koncernenheter är koncernenheter, men omfattas – till följd av att effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp inte beräknas och fördelas enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 § – inte av 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt. Samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag omfattas inte heller av 6 kap. 2 § eftersom de inte utgör koncernenheter, vilket är en förutsättning för skattskyldighet enligt bestämmelsen. Tilläggsskattebelopp avseende dessa företag omfattas i stället av huvud- och kompletteringsregeln om tilläggsskatt i 6 kap. lagen om tilläggsskatt.

Såsom riktlinjen är utformad är det nödvändigt att nationell tilläggsskatt avseende samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag samt minoritetsägda koncernenheter omfattas av bestämmelsen i 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt. Det föreslås därför att bestämmelser om skattskyldighet för nationell tilläggsskatt för minoritetsägda koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag införs i 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt.

Av punkt 118.11, vilken ändrats genom riktlinjerna från juli 2023, framgår att skattskyldighet för nationell tilläggsskatt inte behöver fördelas på koncernenheter i en stat, så länge det säkerställs att tilläggsskattebeloppet påförs en eller flera koncernenheter som är skattskyldiga. För nationell tilläggsskatt som omfattar samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag kan skattskyldigheten placeras på något av dessa eller på en annan koncernenhet i den aktuella staten. Placeras skattskyldigheten på en annan koncernenhet ska regleringen kompletteras med en möjlighet att undvika dubbelbeskattning som kan uppkomma vid uttag av både nationell tilläggsskatt och tilläggsskatt enligt modellreglerna, dvs. enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt.

Även riktlinjerna från juli 2023 om krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av andra staters förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt behöver beaktas i detta avseende. Av punkt 38 i riktlinjerna framgår att en stat som påför nationell tilläggsskatt på samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag kan placera skattskyldigheten på koncernenheter i den koncern till vilken samriskföretaget eller dotterföretaget till ett samriskföretag hör utan att regelverket diskvalificeras från förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt. Förenklingsregeln stängs dock av såvitt avser koncernens samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag (punkt 47, exempel 7 i riktlinjen). Det finns inte någon motsvarande riktlinje i fråga om minoritetsägda koncernenheter.

För att 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt ska överensstämma med riktlinjen föreslås att ett samriskföretag, ett dotterföretag till ett samriskföretag och en minoritetsägd koncernenhet ska vara skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 7 kap. 41 eller 45 §§.

Fördelning av nationell tilläggsskatt

Punkt 118.12 i riktlinjerna från februari 2023, vilka kompletterades genom riktlinjerna från juli 2023, rör fördelning av ansvar för betalning av nationell tilläggsskatt mellan koncernenheter i en stat. Minst en koncernenhet i en stat ska vara ansvarig. Utöver detta krav innebär riktlinjen endast en redogörelse för exempel på lösningar vad gäller sådan fördelning. Staterna kan välja den lösning, ur riktlinjen eller en annan lösning, som de finner lämpligast. Om en svensk koncernenhet är lågbeskattad är enheten skattskyldig för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 3 kap. 37–40 §§ eller 4 kap. 19 §. Uppgifter som är nödvändiga för beräkningen lämnas i tilläggsskatte-rapporten och i tilläggsskattedeklarationen. Som framgår ovan tillåter riktlinjen olika lösningar så länge minst en koncernenhet är skattskyldig. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.12 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Beräkning av effektiv skattesats för investeringsenheter

När det gäller beräkning av effektiv skattesats för investeringsenheter görs i punkt 118.11 i riktlinjen från juli 2023 en redaktionell ändring av motsvarande punkt i riktlinjen från februari 2023. Ändringen föranleder ingen ändring av lagen om tilläggsskatt.

Förmåner

Punkt 118.13 förbjuder stater att förena regeln om nationell tilläggsskatt med förmåner. Bedömningen görs på samma sätt som för huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Av punkten framgår att IF eventuellt kommer att publicera ytterligare riktlinjer till ledning för att avgöra om förmåner ges. I fråga om regeln om nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt tillhandahålls inte några förmåner. De svenska reglerna bedöms därför vara i linje med punkt 118.13.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av ett nytt andra stycke i 6 kap. 2 § i lagen om tilläggsskatt.

16.4.3 Justerat resultat

Promemorians förslag: Vad avser svensk nationell tilläggsskatt ska beräkningen av det justerade resultatet för svenska koncernenheter göras utifrån redovisning som är baserad på en nationell redovisningsstandard. Detta gäller om alla svenska koncernenheter i en koncern använder en och samma redovisningsstandard. Bestämmelsen gäller även för samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag. Det krävs att redovisningen är föremål för extern revision och att redovisningsstandarderna är en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som är godkänd av ett godkänt redovisningsorgan.

Promemorians bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt om beräkning av tilläggsskattebelopp vad avser betydande snedvridning av konkurrensen, valuta, permanenta skillnader, fasta driftställen eller skattetransparenta enheter.

Skälen för förslaget och bedömningen

De nya punkterna 118.14–25 i kommentaren till artikel 10.1 uppställer de krav som ska vara uppfyllda i fråga om beräkningen av det justerade resultatet för att en nationell tilläggsskatt ska vara kvalificerad vid tillämpning av modellreglerna. Nedan behandlas dessa riktlinjer och i vilken utsträckning de medför behov av ändringar i lagen om tilläggsskatt.

Redovisningsstandard

Redovisningsstandard vad avser beräkning av svensk nationell tilläggsskatt (QDMTT accounting standard)

Av 3 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt framgår att vad avser nationell tilläggsskatt får det justerade resultatet för koncernenheter i en stat, i stället för en beräkning enligt 3 kap. 2–5 §§, beräknas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i koncernredovisningen. En godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen.

Av avsnitt 5 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 framgår att modellreglerna i allmänhet kräver att koncernen baserar sina beräkningar för att beräkna det justerade resultatet för varje koncernenhet på de räkenskaper som används för att upprätta koncernredovisningen dvs. den redovisningsstandard som moderföretaget har använt. Definitionen av en regel om nationell tilläggsskatt enligt modellreglerna tillåter dock uttryckligen att beräkningarna baseras på en nationell redovisningsstandard. Det skapar dock en ytterligare administrativ börda för koncernerna om de skulle vara skyldiga att tillämpa en regel om nationell tilläggsskatt baserad på den nationella standarden i fall där de inte upprättar sina räkenskaper enligt en sådan standard (punkt 14).

I dessa fall kan ett krav på att en nationell redovisningsstandard ska användas motverka huvudsyftet med förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt dvs. att minska den administrativa bördan för koncerner. Ett krav på att en nationell redovisningsstandard ska användas kan också skapa en integritetsrisk eftersom räkenskaperna i ett sådant fall endast upprättas i syfte att beräkna inkomst eller förlust enligt modellreglerna. Vidare kan det vara så att räkenskaper som upprättats enligt en nationell redovisningsstandard inte överensstämmer med de redovisningsstandarder som tillämpas av koncernen som helhet eller inte är föremål för en extern revision (punkt 15).

För att hantera detta problem ska redovisningsstandarderna för nationell tilläggsskatt (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax accounting standard) begränsa användandet av en nationell redovisningsstandard genom att kravet i artiklarna 3.1.2 och 3.1.3 i modellreglerna (3 kap. 2 och 5 §§ lagen om tilläggsskatt) återspeglas. Detta innebär att beräkningarna

av den nationella tilläggsskatten måste baseras på de räkenskaper och den redovisningsstandard som används i koncernredovisningen förutom när det inte skäligen kan krävas att sådana räkenskaper används (punkt 16).

Redovisningsstandarden för nationell tilläggsskatt tillåter dock att stater som vill införa en beräkning av den nationella tilläggsskatten utifrån en nationell redovisningsstandard gör detta. Artiklarna 3.1.2 och 3.1.3 (3 kap. 2 och 5 §§ lagen om tilläggsskatt) kan således ersättas av en särskild bestämmelse som benämns regel om en nationell redovisningsstandard (Local Financial Accounting Standard Rule) (punkt 17).

Av de administrativa riktlinjerna framgår att regeln om en nationell redovisningsstandard kräver att beräkningarna av den nationella tilläggsskatten baseras på den nationella redovisningsstandarden i staten om alla koncernenheter som hör hemma i staten redan upprättar sina räkenskaper utifrån den nationella standarden. Detta krav uppfylls också av en koncernenhet om enhetens redovisade resultat ingår i en koncernredovisning som är baserad på den nationella standarden och har upprättats av en annan enhet i koncernen. Detta förhindrar att en stat som infört nationell tilläggsskatt kräver att den nationella redovisningsstandarden används om koncernen inte upprättar räkenskaper baserade på den standarden. Syftet med denna begränsning är att administrationskostnaderna för koncernerna inte ska öka till följd av krav på att de skapar lokala räkenskaper enbart för att beräkna den nationella tilläggsskatten. En stat som infört nationell tilläggsskatt ska därför kräva att den nationella tilläggsskatten beräknas utifrån de redovisningsstandarder som krävs enligt bestämmelser som motsvarar artiklarna 3.1.2 och 3.1.3 i modellreglerna när koncernenheterna inte upprättar räkenskaper utifrån den nationella redovisningsstandarden (punkt 18).

I de administrativa riktlinjerna anges vidare att lagstiftningen i den stat som har infört en nationell tilläggsskatt endast får tillåta att den nationella redovisningsstandarden används om alla koncernenheterna som hör hemma i staten gör det. Det ska dessutom antingen vara ett krav för koncernenheterna enligt nationell bolags- eller skattelagstiftning att upprätta redovisning enligt den nationella redovisningsstandarden eller ett krav att redovisningen är föremål för en extern revision. Detta krav tillämpas separat för samriskföretagskoncerner (vilket innefattar ett fristående samriskföretag). Följaktligen kan samriskföretagskoncernen själv uppfylla kraven vad avser att koncernen upprättar redovisning enligt den nationella redovisningsstandarden eller att redovisningen är föremål för extern revision. En samriskföretagskoncern kan därför omfattas av den nationella redovisningsstandarden (punkt 19).

När det gäller koncernenheter som är fasta driftställen kan en stat som har infört nationell tilläggsskatt tillämpa regeln om en nationell redovisningsstandard endast om huvudenheten upprättar separata räkenskaper baserade på den nationella standarden för ett fast driftställe som hör hemma i den staten (punkt 20).

I vissa fall kan räkenskapsåret vad avser den nationella redovisningen skilja sig från räkenskapsåret för koncernredovisningen, vilket kan skapa en bristande överensstämmelse mellan beräkningarna av den nationella tilläggsskatten och de beräkningar som skulle ha krävts enligt modellreglerna. I dessa situationer ska den stat som infört den nationella tilläggsskatten kräva att moderföretagets redovisningsstandard används

för att säkerställa överensstämmelse mellan modellreglerna och regelverket om nationell tilläggsskatt (punkt 21).

Om en stat som har infört nationell tilläggsskatt inför regeln om en nationell redovisningsstandard, ska den kräva att koncernen tillämpar standarden konsekvent. Det innebär att staten ska kräva att den nationella redovisningsstandardens används när villkoren är uppfyllda. Regelverket om nationell tilläggsskatt får inte ge koncernerna möjlighet att välja vilken standard som ska användas. Det motverkar risken för skatteplanering om en koncern inte kan välja vilken redovisningsstandard som ger det bästa resultatet vad avser den nationella tilläggsskatten (punkt 22).

Den nationella redovisningsstandardens vad avser nationell tilläggsskatt måste vara antingen en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard enligt definitionen i modellreglerna för att regelverket ska kunna omfattas av en förenklingsregel. När det gäller redovisning som baseras på en godkänd redovisningsstandard så måste denna justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen. Redovisningsstandardens måste vara tillåten enligt nationell lagstiftning eller tillåten av ett godkänt redovisningsorgan i staten (punkt 23 och 3.b).

Definitionen av nationell redovisningsstandard omfattar alla redovisningsstandarder som uppfyller villkoren enligt ovan. Därför kan en stat som infört en nationell tilläggsskatt ha mer än en nationell redovisningsstandard om det är tillåtet eller krävs av det godkända redovisningsorganet i staten eller enligt nationell lagstiftning. Till exempel kan lagstiftningen i en stat som har infört nationell tilläggsskatt kräva att enheter upprättar sin redovisning utifrån nationell god redovisningssed. Enheterna kan samtidigt ha räkenskaper som används vid upprättandet av koncernredovisningen i enlighet med IFRS för enheter som ingår i stora multinationella koncerner eller multinationella koncerner vars ägarintressen handlas på en börs. I denna situation betraktas IFRS, utöver den redovisning som upprättas i enlighet med nationell god redovisningssed, som en nationell redovisningsstandard i enlighet med kraven ovan. Om en enhet är skyldig att föra eller använda sådana räkenskaper enligt en nationell bolags- eller skattelagstiftning men har möjlighet att välja mellan flera nationella redovisningsstandarder så är ändå kravet på att koncernenheterna ska upprätta sin redovisning enligt den nationella redovisningsstandardens enligt en nationell bolags- eller skattelagstiftning uppfyllt (punkt 24).

Om koncernenheterna som hör hemma i staten upprättar sin redovisning enligt mer än en redovisningsstandard så ska den stat som infört den nationella tilläggsskatten i sin lagstiftning ange vilka räkenskaper och redovisningsstandarder som ska användas för beräkningarna av nationell tilläggsskatt. Reglerna ska inte innehålla en valmöjlighet för koncernen. Detta innebär att det för den nationella tilläggsskatten ska finnas en regel om vilken redovisningsstandard som ska användas.

I Sverige gäller i huvudsak följande. Enligt bokföringslagen (1999:1078) är en juridisk person bokföringsskyldig. Ett företag ska löpande bokföra alla affärshändelser och aktiebolag ska för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning. Bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Av årsredovisningslagen framgår också att årsredo-

visningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Det är Bokföringsnämnden som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Bokföringsnämnden är ett godkänt redovisningsorgan i Sverige. Om IFRS inte följs så ska årsredovisningslagen (1995:1554) och K3-regelverket tillämpas. K3-regelverket framgår av Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning (BFNAR 2012:1). K3-regelverket ska bl.a. tillämpas av juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen. Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i sådana företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart. Vad gäller försäkringsföretag är huvudregeln att de bör tillämpa en allmänt erkänd redovisningsstandard, IFRS, om något annat inte krävs enligt lag eller annan författning, eller att det följer av föreskrifterna och allmänna råd. I annat fall ska lagen om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL), föreskrifterna och allmänna råden tillämpas. Finansinspektionen får med stöd av 1 kap. 4 § ÅRFL utfärda föreskrifter och allmänna råd om koncernredovisning i försäkringsföretag. Finansinspektionen har ansvar för att utarbeta vägledande uttalanden i redovisningsfrågor, men även att kontrollera att den kompletterande normgivningen i övrigt fungerar vad avser de finansiella företagen, när det är påkallat av de finansiella företagens särart. Finansinspektionen får anses vara ett godkänt redovisningsorgan i Sverige.

Vidare framgår det av aktiebolagslagen att ett större aktiebolag ska ha minst en revisor och att revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning.

Bedömningen är således att det finns flera svenska redovisningsstandarder som uppfyller kraven på att vara en nationell redovisningsstandard som beskrivs i de administrativa riktlinjerna från juli 2023.

Mot bakgrund av ovanstående föreslås att det ska införas bestämmelser i lagen om tilläggsskatt som motsvarar det som framgår av avsnitt 5 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 1–13). Av dessa bestämmelser ska framgå att beräkningen av nationell tilläggsskatt i Sverige ska göras utifrån redovisning som är baserad på en nationell redovisningsstandard om samtliga koncernenheter som hör hemma i Sverige använder den redovisningsstandarden. Detta gäller om redovisningen är föremål för extern revision och redovisningsstandarden är en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard och dessa är godkända av ett godkänt redovisningsorgan.

Redovisningsstandard – betydande snedvridning av konkurrensen

Av definitionen av kvalificerad nationell tilläggsskatt i modellreglerna (artikel 10.1) framgår att den redovisningsstandard som används för beräkningen av nationell tilläggsskatt inte behöver vara samma som den standard som används i koncernredovisningen. Resultatet får i stället fastställas i enlighet med en annan allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard. En godkänd redovisningsstandard får dock bara användas under förutsättning att resultatet justeras för att

undvika en betydande snedvridning av konkurrensen. Regleringen motsvaras av 3 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt. Uttrycket betydande snedvridning av konkurrensen (material competitive distortion) är särskilt definierat i artikel 10.1, vilken motsvaras av 3 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt. En betydande snedvridning av konkurrensen ska enligt paragrafens första stycke anses uppstå om tillämpningen av en särskild princip eller ett särskilt förfarande enligt en godkänd redovisningsstandard för koncernen som helhet i jämförelse med IFRS leder till skillnader under ett räkenskapsår som uppgår till mer än 75 miljoner euro.

Frågan om redovisningsstandard för beräkningen av nationell tilläggsskatt behandlas i punkt 118.14 och 15 i riktlinjerna från februari 2023. I punkterna anges att anpassningar vad avser betydande snedvridning av konkurrensen kan komma att övervägas. Frågan omfattas inte av de riktlinjer som publicerades i juli respektive december 2023. Eftersom det ännu inte finns någon riktlinje om denna fråga är det inte aktuellt att nu ändra de gällande bestämmelserna. Som framgår av avsnitt 4 kommer det att bli nödvändigt att återkomma med ytterligare lagstiftning framöver eftersom det internationella arbetet ännu inte är avslutat.

Valuta

Punkt 118.16–19 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 behandlar valuta. För att ett likvärdigt utfall vid jämförelse mellan modellreglerna och regler om nationell tilläggsskatt ska säkerställas ska beräkningarna följa samma valutaomräkningsmodell som för GloBE Information Return, vilket även minskar den administrativa bördan och underlättar regelefterlevnaden. Vad gäller nationell tilläggsskatt får en stat kräva att belopp räknas om till lokal valuta enligt en viss omräkningskurs. Denna fråga behandlas i promemorians avsnitt 9.5.

Permanent skillnader

Punkt 118.20 och 21 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 rör permanenta skillnader. Permanenta skillnader är sådana skillnader mellan redovisning och beskattning som inte innebär att intäkter tas upp eller kostnader dras av i en annan takt vid beskattningen. I punkt 118.20 anges att justerat resultat och tilläggsskattebelopp som utgångspunkt ska beräknas på samma sätt som enligt modellreglerna. I två avseenden tillåts dock avsteg från denna princip. Beräkningen får följa nationella skatteregler om dessa är mer restriktiva än modellreglerna. Som exempel nämns att avdrag för mutor och böter vägras helt, i stället för att avdrag nekas till den del det överstiger ett visst belopp som i modellreglerna.

Av punkt 118.21 framgår att beräkningen av nationell tilläggsskatt inte behöver ta hänsyn till sådana justeringar i modellreglerna som inte är relevanta för nationell tilläggsskatt. Som exempel nämns bestämmelserna i artikel 3.2.2 i modellreglerna om val att justera den redovisade kostnaden för aktiebaserad ersättning. I detta avseende behöver även riktlinjerna från juli 2023 om krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av andra staters förenklingsregel om nationell tilläggsskatt beaktas. Av punkt 38 i dessa riktlinjer framgår att en regel om nationell tilläggsskatt som inte innehåller samtliga justeringar som ska göras enligt

modellreglerna diskvalificeras från att omfattas av förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt (punkt 48, exempel 8 i riktlinjen). Av punkt 48 framgår att detta är en fråga som IF kan komma att återkomma till.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Permanenta skillnader behandlas därmed på samma sätt vid beräkning av nationell tilläggsskatt som vid beräkning av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därför i linje med riktlinjerna i punkt 118.20 och 21 och det finns därmed inte skäl att ändra de gällande bestämmelserna.

Fasta driftställen

Punkt 118.22 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 behandlar fasta driftställen. Nationell tilläggsskatt ska särskilja justerat resultat som avser ett fast driftställe från huvudenheten i enlighet med vad som gäller enligt artikel 3.4 i modellreglerna (7 kap. 19 och 20 §§ lagen om tilläggsskatt). Justerat resultat som avser ett fast driftställe kommer i stället att omfattas av en regel om nationell tilläggsskatt, tilläggsskatt enligt en huvudregel för tilläggsskatt och i sista hand en kompletteringsregel för tilläggsskatt i den stat där driftstället hör hemma. I punkt 118.22 anges att ytterligare riktlinjer kan komma att publiceras om fördelning av ett fast driftställes inkomst i vissa fall vid tillämpning av regler om nationell tilläggsskatt. Som exempel nämns statslösa fasta driftställen och omvända hybridenheter.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Fasta driftställen behandlas därmed på samma sätt vid beräkning av nationell tilläggsskatt som vid beräkning enligt modellreglerna. Lagen om tilläggsskatt är därför i linje med riktlinjerna i punkt 118.22 och det finns inte skäl att ändra de gällande bestämmelserna.

Skattetransparenta enheter

Punkt 118.23–25 i riktlinjerna från februari 2023 rör skattetransparenta enheter.

Punkt 118.24 rör fördelning enligt en regel om nationell tilläggsskatt av det redovisade resultatet och den skatt som avser en skattetransparent enhet. Fördelningen ska göras till en koncernenhet med ett ägarintresse i enheten respektive till ett fast driftställe om den hör hemma i den aktuella staten i enlighet med artikel 3.5 i modellreglerna (7 kap. 6–10 och 20 §§ lagen om tilläggsskatt). Omvänt ska inkomst som allokteras till en koncernenhet som hör hemma i en annan stat inte beaktas.

I fråga om en skattetransparent enhet som är moderföretag krävs att det redovisade resultatet och skatten beaktas vid beräkning av nationell tilläggsskatt för en enhet som hör hemma i den aktuella staten, vilket den gör om den är bildad där. Detta gäller dock inte om lagstiftningen innehåller bestämmelser motsvarande artikel 7.1 i modellreglerna (7 kap. 12–16 §§ lagen om tilläggsskatt).

Om den koncernenhet i en stat som är högst upp i koncernstrukturen är en skattetransparent enhet innebär artikel 3.5.1 b i modellreglerna att

redovisat resultat och skatt kan fördelas till en koncernenhet som inte hör hemma där. Redovisat resultat och skatt som fördelats på detta sätt ska inte beaktas vid beräkning av nationell tilläggsskatt i den stat där den skattetransparenta enheten hör hemma.

Bestämmelserna om fördelning av redovisat resultat och skatt enligt 7 kap. 6–10 och 20 §§ lagen om tilläggsskatt gäller på samma sätt oavsett om fördelningen ska ligga till grund för beräkning av nationell tilläggsskatt eller tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Även bestämmelserna i 7 kap. 12–16 §§ lagen om tilläggsskatt om justerat resultat för en skattetransparent enhet som är moderföretag gäller för såväl nationell tilläggsskatt som tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln. Justerat resultat och skatt behandlas därför i enlighet med riktlinjen och lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.23–25. Ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar av 3 kap. 6 § och införandet av 3 kap. 6 a och 6 b §§ i lagen om tilläggsskatt.

16.4.4 Justerad skattekostnad

Promemorians förslag: Skatt som ska fördelas till ett fast driftställe, en skattetransparent enhet, ett CFC-bolag, en hybridenhet och ett utdelande bolag i en stat ska uteslutas från beräkningen av nationell tilläggsskatt i den staten.

Promemorians bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt i fråga om justerad skattekostnad.

Skälen för förslaget och bedömningen: Av punkt 118.26–27 i riktlinjerna från februari 2023 framgår att i en regel om nationell tilläggsskatt ska medräknade skatter beräknas på samma sätt som, eller striktare än, enligt modellreglerna. Skatter som enligt modellreglerna utgör medräknad skatt ska, med undantag för vissa särskilt angivna fall räknas som medräknad skatt i en regel om nationell tilläggsskatt. Undantagen beskrivs i avsnitten nedan. Vidare ska reglerna om uppskjuten skatt i artikel 4.4. i modellreglerna (3 kap. 30–36 §§ lagen om tilläggsskatt) gälla. Alternativregeln i artikel 4.5 i modellreglerna om beräkning av en uppskjuten skattefordran vid förlust (4 kap. 13–16 §§ i lagen om tilläggsskatt) är dock inte obligatorisk i en regel om nationell tilläggsskatt. För en stat som tillåter att förluster rullas till senare år innebär artikel 4.4 att en regel om nationell tilläggsskatt ger ett utfall som är ”likvärdigt” med modellreglerna. En stat utan bolagsskattesystem eller som inte tillåter rullning av förluster kan välja att ha med alternativregeln i artikel 4.5 i sin regel om nationell tilläggsskatt, men kan också avstå från detta eftersom en regel om nationell tilläggsskatt utan nämnda regel resulterar i högre tilläggsskatt.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletterings-

regeln för tilläggsskatt i fråga om beräkning av justerad skattekostnad. Bestämmelserna om medräknade skatter i 3 kap. 24–26 §§, om uppskjuten skatt i 3 kap. 30–36 §§ och uppskjuten skatt i 4 kap. 13–16 §§ lagen om tilläggsskatt gäller på samma sätt oavsett om det är fråga om beräkning av tilläggsskattebelopp för nationell tilläggsskatt eller tilläggsskatt enligt huvud- eller kompletteringsregeln. Detta är i linje med vad som framgår av den administrativa riktlinjen, vilket framgår ovan. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.50 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Skattekostnad som ska fördelas från en ägarenhet till en annan koncernenhet enligt modellreglerna – behandlingen hos ägarenheten

Punkt 118.28–29 i riktlinjerna från februari 2023 rör skatt som eftersom den avser koncernenheter i andra stater inte ska beaktas som skattekostnad i den stat där en ägarenhet hör hemma vid beräkning av nationell tilläggsskatt där. CFC-skatt och skatt som tas ut på inkomst från ett fast driftställe i den stat där ett fast driftställe hör hemma är exempel på sådan skatt. Med CFC-skatt avses sådan medräknad skatt som tagits ut enligt ett sådant system för beskattning av kontrollerade utländska företag som avses i 2 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt.

De bestämmelser som berörs i detta avseende är artikel 4.3.2 i modellreglerna om fast driftställe, skattetransparenta enheter, CFC-bolag, hybridenheter och utdelning. Motsvarande bestämmelser finns i 3 kap. 27 §, 7 kap. 25, 63 och 64 §§ lagen om tilläggsskatt. Enligt dessa bestämmelser fördelas skattekostnad från en ägarenhet till en annan koncernenhet så att skattekostnad och justerat resultat följs åt. Av punkt 118.28 följer att skattekostnaden ska behandlas på samma sätt vid beräkning av nationell tilläggsskatt. Vidare berörs artikel 4.3.4 i modellreglerna (7 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt) enligt vilken skattekostnad som uppkommer i den stat där ett fast driftställe hör hemma och som har samband med justerad vinst som behandlas som en justerad vinst hos en huvudenhet ska behandlas som skattekostnad för huvudenheten. Av punkt 118.28 framgår att skatten på motsvarande sätt ska beaktas i den stat där huvudenheten hör hemma vid beräkning av nationell tilläggsskatt där.

När det gäller skattekostnad som avser passiva CFC-intäkter finns en begränsning av fördelningen (artikel 4.3.3 i modellreglerna och 7 kap. 65 § lagen om tilläggsskatt). Det belopp som ska fördelas är det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för den lågbeskattade staten multiplicerad med de passiva intäkterna. Överskjutande belopp avseende passiva intäkter ska inte fördelas till CFC-bolaget utan ingår i ägarenhetens justerade skattekostnad. Enligt punkt 118.28 i riktlinjen får en stat välja att i sin regel om nationell tilläggsskatt följa behandlingen av överskjutande belopp enligt modellreglerna och alltså beakta skatten som en del av ägarenhetens skattekostnad. Alternativt kan en stat, för att uppnå en förenkling, bortse från regleringen i art. 4.3.3 i modellreglerna om begränsning i fördelningen av skatt på passiva intäkter vid utformningen av sin nationella tilläggsskatt och i stället inte beakta nämnda skatt till någon del hos ägarenheten (punkt 118.29 i riktlinjen). Den nationella

tilläggs-skatten anses i sådant fall ändå vara ”likvärdig” med modell-reglerna eftersom valet generellt sett innebär en större sannolikhet för att tilläggs-skattebelopp ska uppkomma.

Beräkningen av nationell tilläggs-skatt enligt lagen om tilläggs-skatt speglar beräkningen av tilläggs-skatt enligt huvud- och kompletterings-regeln för tilläggs-skatt. Fördelning av skatte-kostnad sker därmed på samma sätt vid beräkning av nationell tilläggs-skatt som vid beräkning av tilläggs-skatt enligt huvud- och kompletterings-regeln för tilläggs-skatt. Den alternativa lösningen i punkt 118.29 förekommer inte i 7 kap. 63 § lagen om tilläggs-skatt. Lagen om tilläggs-skatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.28 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggs-skatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Skatte-kostnad som ska fördelas från en ägarenhet till en annan koncernenhet enligt modell-reglerna – behandlingen hos den andra koncernenheten

Även punkt 118.30 i riktlinjerna från februari 2023, vilken ändrats genom riktlinjerna från juli 2023, rör skatt som fördelas från en ägarenhet till en annan koncernenhet. I punkt 118.30 beskrivs behandlingen hos den koncernenhet som fördelningen sker till. Skatt som fördelas till en koncernenhet enligt artikel 4.3.2 i modell-reglerna om fördelning till fast driftställe, skattetransparenta enheter, CFC-bolag, hybridenheter och utdelning ska inte beaktas som skatte-kostnad i den stat där enheten hör hemma vid beräkning av nationell tilläggs-skatt där. Motsvarande bestämmelser finns i 3 kap. 27 §, 7 kap. 25, 63 och 64 §§ lagen om tilläggs-skatt. Riktlinjen motiveras med förenklings-skäl samt med att den stat som inför nationell tilläggs-skatt ska ha den primära beskattnings-rätten. Av ändringarna i punkt 118.30 genom riktlinjerna i juli 2023 framgår att vid beräkningen av nationell tilläggs-skatt i en stat får källskatt på utdelning som tas ut i den staten beaktas.

Det framgår att frågan om samspel mellan CFC-beskattnings- och nationell tilläggs-skatt respektive beskattnings- av fasta driftställen är en fråga som behöver följas upp och att det kan bli aktuellt att vid behov överväga lösningar framöver.

Beräkningen av nationell tilläggs-skatt enligt lagen om tilläggs-skatt speglar beräkningen av tilläggs-skatt enligt huvud- och kompletterings-regeln för tilläggs-skatt. Bestämmelserna i 3 kap. 27 §, 7 kap. 11, 25, 63 och 64 §§ lagen om tilläggs-skatt gäller därmed även vid beräkning av effektiv skattesats och tilläggs-skattebelopp för nationell tilläggs-skatt. Lagen om tilläggs-skatt är därmed inte i linje med riktlinjerna i punkt 118.30. Det föreslås därför att bestämmelser som utesluter skatt som fördelats till fast driftställe, skattetransparenta enheter, CFC-bolag, hybridenheter och utdelande bolag från beräkningen av nationell tilläggs-skatt ska införas i lagen om tilläggs-skatt. När det gäller skatt som fördelats till ett utdelande bolag enligt 3 kap. 37 § lagen om tilläggs-skatt omfattar förslaget inte svensk källskatt på utdelning.

Skatt enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt

Punkt 118.31 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 rör skatt som tas ut med stöd av en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt.

Enligt artikel 4.2.2 (a) respektive (c) i modellreglerna är skatt som tas ut enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt inte medräknad skatt (3 kap. 25 § 1 lagen om tilläggsskatt). När det gäller nationell tilläggsskatt behöver nämnda regler gälla bara om den aktuella staten har en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt som gäller för samma koncern som den nationella tilläggsskatten. Vid beräkning av tilläggsskattebelopp enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt beaktas nationell tilläggsskatt. Däremot gäller inte det omvända, dvs. tilläggsskattebelopp enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt beaktas inte vid beräkning av nationell tilläggsskatt.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Bestämmelserna i 3 kap. 24 och 25 §§ lagen om tilläggsskatt gäller därmed även vid beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för nationell tilläggsskatt. Bestämmelser som utesluter skatt enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt finns alltså redan. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.31 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Koordinering av bestämmelser om tillkommande tilläggsskattebelopp när koncernenheterna i en stat inte redovisar vinst

Punkt 118.32 i riktlinjerna från februari 2023 rör situationen att koncernenheterna i en stat har ett justerat resultat som är en förlust. För denna situation finns särskilda bestämmelser om beräkning av tillkommande tilläggsskattebelopp. Normalt sett aktualiseras tilläggsbeskattning bara i de fall det finns vinster i staten och dessa är lågbeskattade. Enligt artikel 4.1.5 i modellreglerna kan det dock bli aktuellt att betala tilläggsskatt även om det inte finns någon justerad vinst för räkenskapsåret (4 kap. 18 och 19 §§ i lagen om tilläggsskatt, se också avsnitt 7 ovan). Enligt punkt 118.32 i riktlinjen ska motsvarande gälla för nationell tilläggsskatt.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Bestämmelserna i 4 kap. 18 och 19 §§ gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därför i linje med riktlinjerna i punkt 118.32 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Lagförslag

Förslaget medför att 3 kap. 27 §, 7 kap. 25, 63 och 64 §§ lagen om tilläggsskatt ändras.

16.4.5 Beräkning av tilläggsskattebelopp

Promemorians bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt om beräkning av tilläggsskattebelopp vad avser beräkning stat för stat av effektiv skattesats, beräkning av tilläggsskattebelopp, undantag för substansbelopp, minimiskattesatsen för nationell tilläggsskatt eller undantag vid verksamhet av begränsad betydelse.

Skälen för bedömningen

I punkt 118.33–39 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 behandlas beräkningen av tilläggsskattebelopp enligt en regel om nationell tilläggsskatt. Punkterna rör s.k. *jurisdictional blending* (dvs. att skattenivån ska bedömas gemensamt för alla enheter i en stat), beräkning av tilläggsskattebeloppet (artikel 5.2.3), undantag för substansbelopp (artikel 5.3), minimiskattesats (artikel 10.1.1) och undantag vid verksamhet av begränsad betydelse (artikel 5.5).

Beräkning stat för stat av effektiv skattesats

Punkt 118.33 i riktlinjerna från februari 2023 rör s.k. *jurisdictional blending*, dvs. att skattenivån ska bedömas gemensamt för alla enheter i en stat. Enligt modellreglerna ska den effektiva skattesatsen beräknas gemensamt för koncernenheterna i en stat, dvs. stat för stat. När det gäller investeringsenheter, försäkringsinvesteringsenheter, minoritetsägda koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag görs dock undantag från denna princip och den effektiva skattesatsen beräknas i stället separat från övriga koncernenheter i den aktuella staten. Av punkt 118.33 framgår att en regel om nationell tilläggsskatt ska beräkna den effektiva skattesatsen på samma sätt. För andra koncernenheter än investeringsenheter, försäkringsinvesteringsenheter, minoritetsägda koncernenheter, samriskföretag och dotterföretag till ett samriskföretag får den effektiva skattesatsen dock beräknas utan att alla koncernenheter i staten bedöms gemensamt, under förutsättning att utfallet är likvärdigt med modellreglerna.

I riktlinjerna från juli 2023 kompletteras punkt 118.33 med den nya punkten 118.33.1. Den nya punkten innebär ett avsteg från regeln att effektiv skattesats ska beräknas stat för stat. Om en stat inte tar ut skatt på koncerner på nationell nivå utan på t.ex. regional- eller provinsnivå får nationell tilläggsskatt beräknas för koncernenheter på den aktuella nivån i stället.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Bestämmelserna i 3 kap. 37 § andra stycket, 7 kap. 28, 29, 41 och 45 §§ gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Den möjlighet som följer av punkt 118.33.1 är inte relevant för svenskt vidkommande. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.33 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Beräkning av tilläggsskattebelopp

Punkt 118.34 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 rör beräkning av tilläggsskattebeloppet. Enligt punkt 5.2.3 i modellreglerna (3 kap. 39 § lagen om tilläggsskatt) ska nationell tilläggsskatt som betalas i en stat som koncernenheten hör hemma i (stat A) beaktas när en annan stat (stat B) beräknar tilläggsskattebeloppet enligt modellreglerna för koncernenheterna i stat A. Det tilläggsskattebelopp som beräknas i stat B ska därvid minskas med nationell tilläggsskatt som ska betalas i stat A. Den nationella tilläggsskatten minskar eller eliminerar därigenom den tilläggsskatten enligt modellreglerna. Enligt riktlinjen ska en regel om nationell tilläggsskatt inte fungera på samma sätt eftersom tilläggsskattebeloppet för nationell tilläggsskatt i så fall skulle elimineras. Tilläggsskattebeloppet för nationell tilläggsskatt ska beräknas genom att det justerade resultatet för den aktuella staten multipliceras med procentsatsen för tilläggsskatt och adderas med tillkommande tilläggsskattebelopp. Vidare framgår av punkt 118.35 i riktlinjen att tilläggsskattebelopp som överstiger det belopp som minimiskattesatsen resulterar i inte får rullas bakåt eller framåt i tiden.

Beräkningen av tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt ska ta hänsyn till utländsk nationell tilläggsskatt (3 kap. 39 § första stycket). Svensk nationell tilläggsskatt omfattas däremot inte av nämnda bestämmelse. Ett tilläggsskattebelopp för nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt ska därmed inte reduceras med samma belopp. Regler om rullning bakåt eller framåt i tiden av tilläggsskattebelopp som överstiger det belopp som minimiskattesatsen resulterar i finns inte i lagen om tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.34 och 35 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Undantag för substansbelopp

Punkt 118.36–37 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 rör det s.k. substansundantaget i artikel 5.4 i modellreglerna (3 kap. 38 § andra stycket och 5 kap. 2–11 §§ lagen om tilläggsskatt).

Av riktlinjen framgår att en regel om nationell tilläggsskatt som inte innehåller det substansundantag som anges i artikel 5.4 i modellreglerna eller ett mer begränsat sådant undantag anses ”likvärdig” med modellreglerna. Substansundantaget får inte beakta andra faktorer än de som anges i modellreglerna, dvs. belopp för personalkostnader och belopp för materiella anläggningstillgångar. Vidare får undantaget inte utformas så att beloppen blir mer generösa än enligt modellreglerna. Procentsatserna för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar kan vara lägre än fem procent och de övergångsvisa högre procentsatser som följer av artikel 9.2 (punkt 4 i övergångsbestämmelserna till lagen om tilläggsskatt) i modellreglerna behöver inte tillämpas.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt i fråga om substansundantaget (3 kap. 38 § andra stycket och 5 kap. 2–11 §§ lagen om tilläggsskatt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därför i linje med riktlinjerna i punkt 118.36 och 37 och ytterligare

bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Minimiskattesatsen för nationell tilläggsskatt

Punkt 118.38 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 rör minimiskattesatsen.

Enligt riktlinjen ska minimiskattesatsen för nationell tilläggsskatt vara lägst den som gäller enligt modellreglerna. Minimiskattesatsen enligt artikel 10.1.1 är 15 procent.

Enligt 2 kap. 25 § lagen om tilläggsskatt är minimiskattesatsen 15 procent. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.38 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Undantag vid verksamhet av begränsad betydelse

Punkt 118.39 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 rör det s.k. undantaget vid verksamhet av begränsad betydelse i artikel 5.5 i modellreglerna.

Enligt riktlinjen behöver inte en regel om nationell tilläggsskatt innehålla ett undantag vid verksamhet av begränsad betydelse. För en regel om nationell tilläggsskatt som innehåller detta undantag ska villkoren i artikel 5.5 om genomsnittlig intäkt och genomsnittligt justerat resultat gälla. Gränsbeloppen i bestämmelsen ska motsvara eller vara lägre än de belopp som anges i artikel 5.5. Undantag vid verksamhet av begränsad betydelse är ett val som den rapporterande enheten gör. Detta val ska gälla för ett år liksom enligt modellreglerna.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt i fråga om undantag vid verksamhet av mindre betydelse (5 kap. 12–14 §§ lagen om tilläggsskatt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därför i linje med riktlinjerna i punkt 118.39 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

16.4.6 Enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern

Promemorians bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt om enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern.

Skälen för bedömningen: Punkt 118.40 i riktlinjerna från februari 2023 rör omorganiseringar. Av punkten framgår att en regel om nationell tilläggsskatt ska innehålla regler liknande kapitel 6 i modellreglerna så att reglerna stämmer överens med lokala regler om omorganisering. Vissa exempel ges i punkten.

I riktlinjerna från juli 2023 behandlas koncerner med flera moderföretag, vilket föranleder ändringar i punkt 118.40. Riktlinjen besvarar frågan om

en regel om nationell tilläggsskatt ska innehålla bestämmelser om koncerner med flera moderföretag motsvarande artikel 6.5 i modellreglerna och 7 kap. 71–77 §§ lagen om tilläggsskatt. I riktlinjen anges att en regel om nationell tilläggsskatt ska innehålla bestämmelser motsvarande artikel 6.5 a–d, vilka motsvaras av 7 kap. 71–75 §§. Däremot krävs inte att en regel om nationell tilläggsskatt innehåller bestämmelserna i artikel 6.5 e–g, vilka motsvaras av 7 kap. 76–77 §§ lagen om tilläggsskatt och 33 d kap. 4 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Det innebär att bestämmelserna i 7 kap. 71–75 §§ lagen om tilläggsskatt gäller vid beräkning tilläggsskattebelopp som avser koncernenheter i en koncern med flera moderföretag såväl vid beräkning enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt som vid beräkning av nationell tilläggsskatt. Även de bestämmelser som motsvarar övriga bestämmelser i kapitel 6 i modellreglerna gäller på samma sätt vid beräkning av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt och vid beräkning av nationell tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.40 såvitt avser bestämmelserna motsvarande kapitel 6 i modellreglerna och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas i detta avseende.

16.4.7 Modellreglernas särskilda regler om enheter som är föremål för beskattning i ett led

Promemorians bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt om enheter som är föremål för beskattning i ett led.

Skälen för bedömningen

Punkt 118.8.2, 118.8.3 och 118.40.1 i riktlinjerna från juli 2023 rör delägarbeskattade enheter som är moderföretag och moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning. Nedan behandlas dessa riktlinjer och i vilken utsträckning de medför behov av ändringar i lagen om tilläggsskatt.

Delägarbeskattade enheter som är moderföretag

Punkt 118.8.2, genom vilken riktlinjerna från juli 2023 kompletterar riktlinjerna från februari 2023, rör delägarbeskattade enheter som är moderföretag. Enligt modellreglerna hör delägarbeskattade enheter som är moderföretag hemma i den stat där de bildades (artikel 10.3.2 a i modellreglerna och 1 kap. 14 § lagen om tilläggsskatt).

Av riktlinjen framgår att stater ska beakta en sådan enhets redovisade resultat och skatter som inte minskas enligt artikel 7.1 i modellreglerna (7 kap. 12–16 § lagen om tilläggsskatt). En regel om nationell tilläggsskatt är likvärdig med modellreglerna (functionally equivalent) oavsett om en delägarbeskattad enhet är skattskyldig för den nationella tilläggsskatten,

om det är en enhet som inte har skatterättslig hemvist i den aktuella staten. Skattskyldigheten kan placeras på en annan koncernenhet i staten, på den delägarbeskattade enheten eller så kan uppbörden säkerställas på annat sätt. Om den delägarbeskattade enheten är den enda koncernenheten i den aktuella staten och skattskyldighet för nationell tilläggsskatt inte omfattar enheten kan i stället tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln bli aktuellt.

I detta avseende behöver även riktlinjerna från juli 2023 om krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av andra staters förenklingsregel om nationell tilläggsskatt beaktas. Av punkt 38 i riktlinjerna framgår att en stat kan avstå från att placera skattskyldighet för nationell tilläggsskatt på en delägarbeskattad enhet som är moderföretag och som hör hemma där utan att regelverket diskvalificeras från förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt, under förutsättning att enheten ingår vid beräkning av skatten. Förenklingsregeln stängs dock av, dvs. får inte tillämpas, för koncernen såvitt avser den aktuella staten (punkt 42, exempel 2 i riktlinjen).

Ett svenskt handelsbolag hör hemma i Sverige om det är ett moderföretag. I övrigt är svenska handelsbolag statslösa. Svenska handelsbolag som är moderföretag är skattesubjekt för tilläggsskatt.

Bestämmelserna i 7 kap. 12–16 §§ lagen om tilläggsskatt gäller på samma sätt oavsett om de ligger till grund för beräkning av nationell tilläggsskatt eller tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.8.2 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas i detta avseende. När det gäller den fråga som behandlas i de ovan nämnda punkterna 38 och 42 i riktlinjerna från juli 2023 gäller att svenska handelsbolag som är moderföretag är skattesubjekt för tilläggsskatt. Punkter 42 är därmed inte relevant för svensk del.

Delägarbeskattade enheter som ska tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt

Punkt 118.8.3, genom vilken riktlinjerna från juli 2023 kompletterar riktlinjerna från februari 2023, rör delägarbeskattade enheter som ska tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt. Enligt modellreglerna hör en delägarbeskattad enhet som ska tillämpa en huvudregel hemma i den stat där den bildades (artikel 10.3.2 a i modellreglerna och 1 kap. 14 § lagen om tilläggsskatt).

Av riktlinjen framgår att om en delägarbeskattad enhet ska tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt i en stat så kan denna stat på motsvarande sätt göra en enhet skattskyldig för nationell tilläggsskatt. Enheter som ska tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt ska anses höra hemma i den staten om de är bildade där vid tillämpning av en regel om nationell tilläggsskatt. Justerat resultat och medräknade skatter som hänförs till den aktuella enheten enligt modellreglerna ska också ingå i beräkningen av nationell tilläggsskatt där. En regel om nationell tilläggsskatt är likvärdig med modellreglerna (functionally equivalent) oavsett om en delägarbeskattad enhet är skattskyldig för den nationella tilläggsskatten om enheten inte har skatterättslig hemvist i den aktuella staten. Skattskyldigheten kan placeras

på en annan koncernenhet i staten, på den delägarbeskattade enheten eller så kan uppbördens säkerställas på annat sätt.

I detta avseende behöver även riktlinjerna från juli 2023 om krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av en annan stats förenklingsregel om nationell tilläggsskatt beaktas. Av punkt 38 i riktlinjerna framgår att en stat kan avstå från att placera skattskyldighet för nationell tilläggsskatt på en delägarbeskattad enhet som ska tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt och som hör hemma där utan att regelverket diskvalificeras från förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt, under förutsättning att enheten ingår vid beräkning av skatten. Förenklingsregeln stängs dock av för koncernen såvitt avser den aktuella staten (punkt 43, exempel 3 i riktlinjen).

Riktlinjen i punkt 118.8.3 rör delägarbeskattade enheter som ska tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt. Svenska handelsbolag som är moderföretag är skyldiga att tillämpa huvudregeln om tilläggsskatt. Ett svenskt handelsbolag hör hemma i Sverige om det är moderföretag. I övrigt är svenska handelsbolag statslösa. Riktlinjen i punkt 118.8.3 är därmed inte aktuell för svensk del.

Moderföretag som är delägarbeskattade enheter eller som omfattas av system med avdragsgill utdelning

I de administrativa riktlinjerna från juli 2023, genom vilken riktlinjerna från februari 2023 kompletteras, införs en ny punkt 118.40.1 i kommentaren till artikel 10.1 i modellreglerna. Den nya punkten rör moderföretag som är delägarbeskattade enheter och moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning. Punkten behandlar frågan om en regel om nationell tilläggsskatt ska innehålla bestämmelser motsvarande artikel 7.1 och 7.2 i modellreglerna om delägarbeskattade enheter som är moderföretag respektive moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning. I båda fallen anger riktlinjen att en regel om nationell tilläggsskatt ska innehålla dessa bestämmelser. Det enda undantaget är om den aktuella staten inte har ett system med avdragsgill utdelning. I sådant fall behöver dess regel om nationell tilläggsskatt inte innefatta regler motsvarande artikel 7.2.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt i fråga om såväl delägarbeskattade enheter som är moderföretag (7 kap. 12–16 §§ lagen om tilläggsskatt) som moderföretag som omfattas av system med avdragsgill utdelning (7 kap. 66–70 §§ lagen om tilläggsskatt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därför i linje med riktlinjerna i punkt 118.40.1 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

16.4.8 Godkänt utdelningsskattesystem

Promemorians bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt om godkända utdelningsskattesystem.

Skälen för bedömningen: Punkt 28–30 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023, genom vilken riktlinjerna från februari 2023 kompletteras med en ny punkt 118.40.2, rör val att vid beräkning av den justerade skattekostnaden för koncernenheter i en stat med ett godkänt utdelningsskattesystem ta med ett fiktivt utdelningsskattebelopp. Punkten behandlar frågan om en regel om nationell tilläggsskatt ska innehålla bestämmelser motsvarande artikel 7.3 i modellreglerna om s.k. godkänt utdelningsskattesystem. Riktlinjen anger att stater med ett sådant system ska ha bestämmelser motsvarande artikel 7.3 i sin regel om nationell tilläggsskatt. Stater som inte har ett sådant system behöver däremot inte ha motsvarande bestämmelse.

I detta avseende behöver även riktlinjerna från juli 2023 om krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av en annan stats förenklingsregel om nationell tilläggsskatt beaktas. Av punkt 49 i riktlinjerna framgår att för stater som inte har ett godkänt utdelningsskattesystem och som därför enligt punkt 118.40.2 inte behöver ha bestämmelser motsvarande artikel 7.3 i sin regel om nationell tilläggsskatt så omfattas den nationella tilläggsskatten av förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt oavsett om regeln innehåller bestämmelser motsvarande artikel 7.3 eller inte (punkt 48, exempel 9 i riktlinjen).

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt i fråga om godkänt utdelningsskattesystem (7 kap. 78–83 §§ lagen om tilläggsskatt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Sådana skatteregler som i modellreglerna beskrivs som ”godkänt utdelningsskattesystem” saknar motsvarighet i inkomstskattelagen (1999:1229). Som framgår ovan är det i sådant fall upp till den aktuella staten att välja om bestämmelser motsvarande artikel 7.3 i modellreglerna ska ingå i dess regel om nationell tilläggsskatt. Att bestämmelserna i 7 kap. 78–83 §§ gäller i fråga om nationell tilläggsskatt hindras som framgår ovan inte av riktlinjen.

Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.40.2 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

16.4.9 Investeringssenheter och försäkringsinvesteringssenheter

Promemorians förslag: Tilläggsskattebelopp för en investeringssenhet och en försäkringsinvesteringssenhet i en utländsk stat ska minskas med nationell tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där den hör hemma.

Promemorians bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt i fråga om val att behandla en investeringssenhet eller en försäkringsinvesteringssenhet som en skatttransparent enhet eller om val att tillämpa en särskild beskattningsmetod för sådana enheter.

Skälen för förslaget och bedömningen

Beräkning av effektiv skattesats för investeringsenheter och försäkringsinvesteringseinheter

Punkt 31–36 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023, genom vilken riktlinjerna från februari 2023 kompletteras, rör beräkning av effektiv skattesats för investerings- och försäkringsinvesteringseinheter. En försäkringsinvesteringseinhet är en enhet som i princip skulle uppfylla definitionen av en investeringsfond eller ett fastighetsinvesteringss företag, med den skillnaden att den har etablerats med anledning av skyldigheter enligt ett försäkrings- eller livränteavtal, och att den är helägd av en eller flera enheter inom samma koncern, vilka ägarenheter är föremål för lagstiftning avseende försäkringsbolag i den stat där försäkringsinvesteringseinheten hör hemma. En definition av termen försäkringsinvesteringseinhet finns i 2 kap. 41 § lagen om tilläggsskatt.

Genom punkt 34 ändras punkt 85 i kommentaren till artikel 7.4.5 i modellreglerna. Ändringen innebär att tilläggsskattebelopp för investeringsenheter och försäkringsinvesteringseinheter som hör hemma i en stat ska minskas med nationell tilläggsskatt för dessa enheter. Punkt 35 innebär en redaktionell ändring av punkt 118.11 i kommentaren till artikel 10.1 i modellreglerna. Punkt 36 innebär att punkt 118.40 tillförs de nya punkterna 118.40.3–5 om beräkning av effektiv skattesats (jfr artikel 7.4 i modellreglerna).

Punkt 34 om ändring av punkt 85 i kommentaren till artikel 7.4.5 innebär att tilläggsskattebelopp för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringseinhet enligt modellreglerna ska minskas med nationell tilläggsskatt som ska betalas i för enheten i den stat där den hör hemma.

I de nya punkterna 118.40.3–5 om beräkning av effektiv skattesats framgår, med hänvisning till att det är vanligt att investerings- och försäkringsinvesteringseinheter är föremål för inkomstbeskattning i ett led (på delägar nivå), att en regel om nationell tilläggsskatt inte behöver omfatta investeringsenheter och försäkringsinvesteringseinheter och att tilläggsskatt i fråga om dessa enheter då i förekommande fall kommer att tas ut enligt en huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt (punkt 118.40.4). Punkt 118.40.3 beskriver de särskilda reglerna i artikel 7.4 i modellreglerna om beräkning av en moderenhets andel av tilläggsskattebeloppet för en investerings- och försäkringsinvesteringseinhet. När det gäller en lågbeskattad investerings- eller försäkringsinvesteringseinhet beaktas det redan vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet enligt artikel 7.4.3 och 7.4.4 i modellreglerna (7 kap. 27–32 §§ lagen om tilläggsskatt) om vissa av enhetens ägarintressen hänförs till ägare utanför koncernen. Det innebär att vid tillämpningen av huvudregeln för tilläggsskatt behöver moderföretaget inte göra någon ny beräkning av hur stor del av tilläggsskattebeloppet avseende enheten som är hänförlig till dess ägarintresse, utan hela investeringsenhetens tilläggsskattebelopp svarar mot moderföretagets ägarintresse i investeringsenheten. Vidare framgår i punkt 118.40.5 att en regel om nationell tilläggsskatt som omfattar investerings- och försäkringsinvesteringseinheter ska beräkna effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp på det sätt som anges i artikel 7.4 i modellreglerna (7 kap. 27–32 §§ lagen om tilläggsskatt). Dock ska inte skatt som annars skulle

fördelas till enheten enligt artikel 4.3.2 i modellreglerna beaktas vid beräkningen (se avsnitt 16.4.4). Nämnade bestämmelser avser kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper som ska fördelas från ägarenheten till den andra koncernenheten.

När det gäller vilken koncernenhet som ska vara skattskyldig för nationell tilläggsskatt framgår av punkt 118.12 i kommentaren till artikel 10.1 (riktlinjerna från februari 2023, se promemorians avsnitt 16.4.1) att skattskyldigheten kan placeras på valfri koncernenhet. När det gäller nationell tilläggsskatt som avser investerings- och försäkringsinvesteringssenheter anges emellertid i punkt 118.40.5 att skattskyldigheten bör placeras på en koncernenhet i den aktuella staten om det finns en sådan.

I lagen om tilläggsskatt finns särskilda regler om beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp i 7 kap. 27–32 §§ för investeringsenheter. I avsnitt 12.3 ovan föreslås att dessa bestämmelser också ska gälla för försäkringsinvesteringssenheter. Av hänvisningen i 6 kap. 2 § till 3 kap. 37–40 §§ och 4 kap. 19 § följer indirekt att tilläggsskattebelopp som avser investeringsenheter inte omfattas av bestämmelsen i 6 kap. 2 §. Tilläggsskattebelopp avseende dessa enheter tas i stället ut enligt huvudregeln för tilläggsskatt i 6 kap. 4–6 §§ om förutsättningarna i de bestämmelserna är uppfyllda. Som framgår ovan är detta en tillåten lösning. I detta avseende behöver dock även riktlinjerna från juli 2023 om en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt beaktas (se promemorians avsnitt 16.3). I fråga om investerings- och försäkringsinvesteringssenheter anges i punkt 38 b) att en stats (stat A) regel om nationell tilläggsskatt uppfyller den s.k. consistency standarden (en av de tre standarder som ska vara uppfylld om en nationell tilläggsskatt ska omfattas av QDMTT safe harbour-regeln i andra stater) i en annan stat (stat B) oavsett om investeringsenheter är skattskyldiga till nationell tilläggsskatt i stat A. Om investerings- och försäkringsinvesteringssenheter inte omfattas av svensk nationell tilläggsskatt blir effekten att den s.k. QDMTT safe harbour-regeln i andra stater inte tillämpas på en koncerns investeringsenheter i Sverige. Tilläggsskattebeloppet för svenska koncernenheter som är investeringsenheter och försäkringsinvesteringssenheter sätts alltså inte ned till noll enligt den andra statens regel.

Den nationella tilläggsskatten enligt 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt är utformad så att hela tilläggsskattebeloppet tas ut i Sverige oavsett storleken på koncernens ägarandel i den svenska koncernenheten. Skälet för detta är att en lösning som speglar konstruktionen avseende huvudregeln för tilläggsskatt skulle innebära att tilläggsskattebelopp för svenska lågbeskattade koncernenheter delvis skulle kunna komma att inte tas ut i Sverige varvid belopp som inte fångas upp av den nationella tilläggsskatten skulle bli föremål för tilläggsbeskattning enligt en utländsk huvud- eller kompletteringsregel för tilläggsskatt i en annan stat. Om investerings- och försäkringsinvesteringssenheter är skattskyldiga enligt 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt skulle tilläggsskattebelopp beräknas för andra ägarintressen än moderföretagets ägarintresse i enheten. Den s.k. switch-off-regeln i ovan nämnda punkt 38 b) kommer inte bli tillämplig. Omvänt blir switch off-regeln som beskrivs i avsnitt 16.3 tillämplig om enheten inte omfattas av 6 kap. 2 §. Vid en avvägning mellan dessa två alternativ framstår det sistnämnda som mest lämpligt. Ändringar av lagen

om tilläggsskatt för att investerings- och försäkringsinvesteringsenheter ska omfattas av 6 kap. 2 § om nationell tilläggsskatt föreslås därför inte.

Ändringen i punkt 85 i kommentaren till artikel 7.4.5 innebär att tilläggsskattebelopp för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet enligt modellreglerna ska minskas med nationell tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där den hör hemma. I 3 kap. 39 § första stycket lagen om tilläggsskatt finns en bestämmelse med denna innebörd. Bestämmelsen tillämpas dock inte på investeringsenheter eller försäkringsinvesteringsenheter. Det föreslås därför att det i lagen om tilläggsskatt införs en bestämmelse om att tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet i en utländsk stat ska minskas med belopp avseende den nationella tilläggsskatt som ska betalas i för enheten i den stat där denna hör hemma.

Val att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet

Punkt 37–39 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023, genom vilken riktlinjerna från februari 2023 kompletteras, rör val att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet (jfr artikel 7.5 i modellreglerna). Genom punkt 39 införs de nya punkterna 118.40.6 och 118.40.7 i kommentaren till artikel 10.1 i modellreglerna.

Enligt artikel 7.5 i direktivet kan en rapporterande enhet välja att behandla en sådan investerings- eller en försäkringsinvesteringsenhet, som inte motsvarar definitionen av skattetransparent enhet, som en skattetransparent enhet. Behandlingen av enheten ska i sådant fall följa modellreglernas bestämmelser om skattetransparenta enheter.

Av punkt 118.53 i riktlinjerna från februari 2023 framgår att val som får göras enligt modellreglerna ska tillåtas även i en regel om nationell tilläggsskatt. I punkt 118.40.7 i riktlinjerna från juli 2023 anges att om ett val gjorts enligt artikel 7.5 i fråga om en ägarandel ska en regel om nationell tilläggsskatt behandla en investerings- eller försäkringsinvesteringsenhet som skattetransparent enhet i proportion till nämnda ägarandel. Det justerade resultatet och skatter för investerings- respektive försäkringsinvesteringsenheten ska i sådant fall behandlas som justerat resultat för nämnda koncernenhet. Om inget val görs gäller i stället bestämmelserna i artikel 7.4 eller artikel 7.6.

Regler om val i lagen om tilläggsskatt gäller på samma sätt oavsett om det är fråga om nationell tilläggsskatt eller tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.40.7 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Val att tillämpa en särskild beskattningsmetod för en investeringsenhet

Punkt 40–42 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023, genom vilken riktlinjerna från februari 2023 kompletteras, rör val att tillämpa en särskild beskattningsmetod för en investeringsenhet (jfr artikel 7.6 i modellreglerna). Genom punkt 42 införs de nya punkterna 118.40.8 och 118.40.9 i kommentaren till artikel 10.1 i modellreglerna.

Enligt artikel 7.6 i modellreglerna kan en rapporterande enhet välja att en ägarenhet ska tillämpa en särskild beskattningsmetod i förhållande till en investeringsenhet. Valet innebär att ägarenheten ska inkludera faktisk och uppskattad utdelning från investeringsenheten vid beräkningen av sitt justerade resultat det räkenskapsår då ägarenheten är föremål för beskattning på utdelningen. Att utdelning och undantagen utdelning ska inkluderas i det justerade resultatet är ett avsteg från de generella reglerna enligt vilka utdelningar undantas från beräkningen av det justerade resultatet (förutom vad gäller viss utdelning från portföljinnehav). Avsikten är att den tidpunkt då inkomsten tas med i beräkningen av det justerade resultatet ska sammanfalla med den tidpunkt då inkomstbeskattningen sker hos ägarenheten enligt nationella skatteregler. I avsnitt 12.3 ovan föreslås att valmöjligheten ska utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringsenheter.

Enligt punkt 118.40.9 i riktlinjerna ska en regel om nationell tilläggsskatt innehålla bestämmelser motsvarande artikel 7.6 i modellreglerna. Bestämmelsen i fråga ska beakta utdelningar från investerings- respektive försäkringsinvesteringsenheter vid beräkning av justerat resultat för ägarenheter som hör hemma i den aktuella staten och påföra nationell tilläggsskatt på investerings- respektive försäkringsinvesteringsenhetens icke utdelade inkomst.

Regler om val i lagen om tilläggsskatt gäller på samma sätt oavsett om skatten tas ut som nationell tilläggsskatt eller enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.40.9 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 30 a § i lagen om tilläggsskatt.

16.4.10 Uppgiftsskyldighet

Promemorians bedömning: Det saknas behov av kompletterande bestämmelser när det gäller skyldighet att lämna uppgifter om nationell tilläggsskatt.

Skälen för bedömningen

Redovisning av uppgifter som behövs för beräkning av nationell tilläggsskatt

Av punkt 118.41–43 i riktlinjerna från februari 2023, ändrad genom riktlinjerna från juli 2023 (se punkterna 68 och 69), om tilläggsskatte-rapport framgår att en regel om nationell tilläggsskatt för att vara "likvärdig" med modellreglerna ska beräknas utifrån samma datapunkter som tilläggsskatt enligt modellreglerna. Härigenom underlättas koncernernas regelefterlevnad och koordineringen mellan olika stater. Av punkt 118.42 framgår att rapportering av nationell tilläggsskatt inte behöver utformas på samma sätt som tilläggsskatterapporten men att

tilläggs-katterapporten kan användas. IF ska överväga om ytterligare riktlinjer behövs för inhämtande av information och rapporteringskrav för nationell tilläggs-katt. Riktlinjerna i punkt 118.42 lämnar till staterna att avgöra vilken utformning rapportering av nationell tilläggs-katt ska ha. De svenska reglerna bedöms därför vara i linje med punkt 118.42.

I punkt 118.43 sägs att en stat som inför nationell tilläggs-katt behöver ta hänsyn till när nationell tilläggs-katt ska redovisas för att underlätta en korrekt rapportering av skyldigheten att betala tilläggs-katt enligt huvudregeln eller kompletteringsregeln i tilläggs-katterapporten. Detta sammanhänger med att nationell tilläggs-katt, enligt artikel 5.2.3 i modellreglerna och 3 kap. 39 § andra stycket lagen om tilläggs-katt, ska avräknas från tilläggs-kattebeloppet. Tilläggs-kattebeloppet minskas eller elimineras på så sätt. Sverige har inte infört krav på särskild redovisning av nationell tilläggs-katt i ett eget formulär. Redovisning av uppgifter som behövs för beräkning av tilläggs-kattebelopp och skattskyldighet lämnas i tilläggs-katterapporten och i tilläggs-kattedeclarationen, jfr 32 a kap. 3 § och 33 d kap. 5–8 §§ skatteförfarandelagen. Det har inte kommit fram behov av kompletterande bestämmelser i detta avseende.

Förhållandet till förenklingsreglerna i 8 kap. lagen om tilläggs-katt

Punkt 118.44–45 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 rör förhållandet till förenklingsreglerna i safe harbour-dokumentet och motsvarande bestämmelser i 8 kap. lagen om tilläggs-katt samt de kommande permanenta förenklingsreglerna. För att nationell tilläggs-katt ska leda till tilläggs-beskattni ng, på samma sätt som enligt modellreglerna, ska förenklingsreglerna gälla även för nationell tilläggs-katt. I annat fall skulle beräkningen av nationell tilläggs-katt behöva omfatta beräkningar som inte anses nödvändiga med hänsyn till att sannolikheten för tilläggs-kattebelopp är låg.

Beräkningen av nationell tilläggs-katt enligt lagen om tilläggs-katt speglar beräkningen av tilläggs-katt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggs-katt i fråga om de tillfälliga förenklingsreglerna (8 kap. lagen om tilläggs-katt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggs-katt. Lagen om tilläggs-katt är därför i linje med riktlinjerna i punkt 118.44–45 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggs-katt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Av punkt 50 och 51 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 framgår vidare att en förenklingsregel för nationell tilläggs-katt (QDMTT Safe Harbour) innebär att det för den staten är tillräckligt att redovisa beräkning för nationell tilläggs-katt för att koncernen ska visa att den når upp till kraven om minimiskatt i den jurisdiktionen. I propositionen Tilläggs-katt för företag i stora koncerner (prop. 2023/24:32 s. 390) uttalade regeringen följande. En koncern som använder sig av ett undantag eller en förenklingsregel ska inte vara skyldig att lämna fler uppgifter än vad som krävs för att bedöma om kriterierna för undantaget eller förenklingsregeln är uppfyllda. Regeringen anser dock att det saknas skäl att i skatteförfarandelagen särskilt föreskriva vilka uppgifter som kan undantas vid tillämpning av ett undantag eller en förenklingsregel. Vad som kan undantas skiljer sig beroende på vilken regel som tillämpas och vilka kriterier som uppställs för respektive undantag eller förenklingsregel.

Förtydliganden avseende vilka uppgifter som inte behöver lämnas i tilläggs-katterapporten när koncernen tillämpar ett undantag eller en förenklingsregel kan i stället anges i förordning. Med stöd av bemyndigandet i 33 d kap. 12 § skatteförfarandelagen har således regeringen möjlighet att i förordning meddela undantag från bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i en tilläggs-katterapport. Någon annan bedömning görs inte i detta avseende i denna promemoria.

Mot denna bakgrund saknas behov av kompletterande bestämmelser i denna del.

16.4.11 Bestämmelser för övergången till systemet

Promemorians förslag: Undantag från nationell tilläggs-katt under en koncerns inledande fas av internationell verksamhet ska inte gälla för en svensk koncernenhet som innehas av en moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggs-katt i en annan stat.

Promemorians bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggs-katt om övergången till systemet vad avser uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar, förhöjda procentsatser för substansundantaget de första tio åren, undantaget från kompletteringsregeln för tilläggs-katt för koncerner i en inledande fas av internationell verksamhet eller förlängd tidsfrist för rapportering av nationell tilläggs-katt.

Skälen för förslaget och bedömningen

Punkt 118.47–52 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 vilken kompletteras med de nya punkterna 118.49.1 och 118.49.2 genom riktlinjerna från juli 2023 rör bestämmelser om övergången till systemet (artikel 9 i modellreglerna). De olika punkterna behandlas närmare nedan.

Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar

I punkt 118.48 och 49 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 anges att en regel om nationell tilläggs-katt ska innehålla bestämmelserna i artikel 9.1.1–9.1.3 om uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar som gäller i samband med övergången till systemet med tilläggs-katt. I avsnitt 8 behandlas förslag på ändringar av dessa regler.

Beräkningen av nationell tilläggs-katt enligt lagen om tilläggs-katt speglar beräkningen av tilläggs-katt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggs-katt i fråga om uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar i samband med övergången till systemet (4 kap. 25–28 § lagen om tilläggs-katt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggs-katt. Lagen om tilläggs-katt är således i linje med riktlinjerna i punkt 118.48 och 49 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggs-katt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Punkt 118.49.1 och 118.49.2 i riktlinjerna från juli 2023 gäller situationen då huvud- och kompletteringsregeln för tilläggs-katt träder i

kraft senare än regeln om nationell tilläggsskatt. Den situationen är inte relevant för Sverige eftersom dessa regler träder i kraft samtidigt. Ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver därmed inte införas.

Förhöjda procentsatser för substansundantaget de första 10 åren

Punkt 118.50 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 rör substansundantaget som gäller de första tio åren.

I riktlinjen anges att en regel om nationell tilläggsskatt inte behöver innehålla en bestämmelse som motsvarar artikel 9.2 om högre procentsatser än fem procent vad avser lönekostnader och balansvärdet på materiella anläggningstillgångar under en period om tio år vid beräkningen av substansbeloppet. Skälet för detta är att avsaknaden av reglering motsvarande artikel 9.2 medför högre tilläggsskattebelopp än om en sådan reglering ingår i lagstiftningen.

Beräkningen av nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt speglar beräkningen av tilläggsskatt enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt i fråga om högre procentsatser för beräkning av substansundantaget (punkt 4 i övergångsbestämmelserna till lagen om tilläggsskatt). Dessa bestämmelser gäller därmed även i fråga om nationell tilläggsskatt. Som framgår ovan är detta i enlighet med riktlinjen. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.50 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Undantag från kompletteringsregeln för tilläggsskatt för koncerner i en inledande fas av internationell verksamhet

Den nya punkten 118.51 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023, vilken ändrats genom riktlinjerna från juli 2023, rör undantag från kompletterande tilläggsskatt under en koncerns inledande fas av internationell verksamhet (artikel 9.3 i modellreglerna och 6 kap. 17 och 18 §§ lagen om tilläggsskatt).

I riktlinjen anges att undantaget från kompletteringsregeln i artikel 9.3 inte är ett hinder mot tillämpning av en huvudregel för tilläggsskatt i en stat där en moderenhet hör hemma.

En bestämmelse som motsvarar artikel 9.3 i en regel om nationell tilläggsskatt innebär att fem års undantag under en inledande fas av internationell verksamhet gäller för nationell tilläggsskatt. Detta innebär i sin tur att tilläggsskatt i stället kan komma att tas ut enligt en huvudregel för tilläggsskatt om en moderenhet hör hemma i en stat där en sådan regel införts. När det gäller nationell tilläggsskatt anger riktlinjen tre möjligheter avseende artikel 9.3. Att inte införa artikel 9.3 (alternativ 1), att införa artikel 9.3 enbart för fall då ingen koncernenhet i staten innehas av en moderenhet som omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt (alternativ 2), eller att införa artikel 9.3 utan nämnda begränsning (alternativ 3). Inget av de tre alternativen påverkar bedömningen av om en nationell tilläggsskatt är kvalificerad.

I detta avseende behöver även riktlinjerna från juli 2023 om krav som ska vara uppfyllda för att en nationell tilläggsskatt ska omfattas av andra stators förenklingsregel om nationell tilläggsskatt beaktas. Av punkt 38 i

riktlinjerna framgår att en stat i sin regel om nationell tilläggsskatt kan välja samtliga tre ovan nämnda alternativ i fråga om artikel 9.3 i modellreglerna utan att dess regel om nationell tilläggsskatt diskvalificeras från en annan stats förenklingsregel för nationell tilläggsskatt. Däremot stängs den andra statens förenklingsregel av för en koncern (i inledande fas av internationell verksamhet) med koncernenheter i den stat som valt alternativ 3 (punkt 47, exempel 7 i riktlinjen).

Enligt bestämmelserna om undantag under fem år i 6 kap. 16 § lagen om tilläggsskatt görs inte undantag från nationell tilläggsskatt enligt 6 kap. 2 § för en svensk koncernenhet som innehas av en mellanliggande moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om den mellanliggande moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat. Detta motsvaras av alternativ 2 bortsett från att bestämmelsen i 6 kap. 16 § andra stycket andra meningen är begränsad till mellanliggande moderenheter, medan alternativ 2 rör det bredare uttrycket ”moderenhet”. Bestämmelsen i 6 kap. 16 § andra stycket innebär därför att nedsättning till noll kan ske i flera fall än vad som följer av nämnda alternativ 2. Lagen om tilläggsskatt är därmed inte fullt ut i linje med riktlinjerna i punkt 118.51. Punkt 47 i riktlinjen om förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt aktualiserar inte för nationell tilläggsskatt som är utformad i enlighet med alternativ 2.

Mot denna bakgrund föreslås att 6 kap. 16 § andra stycket lagen om tilläggsskatt ändras så att det framgår att undantag från nationell tilläggsskatt under en koncerns inledande fas av internationell verksamhet inte gäller för en svensk koncernenhet som innehas av en moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat.

Förlängd tidsfrist för rapportering av nationell tilläggsskatt

Punkt 118.52 i riktlinjerna från februari 2023 rör övergångsregler för redovisning av nationell tilläggsskatt. Enligt artikel 8.1.6 i modellreglerna ska en tilläggsskatterapport eller en anmälan lämnas in inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser. Om det är första gången modellreglerna tillämpas på koncernen, ska rapporten och anmälan i stället lämnas in inom 18 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser (artikel 9.4 i modellreglerna). Den förlängda tidsfristen gäller inte i fråga om redovisning av nationell tilläggsskatt men en stat får välja att den längre tidsfristen för ett övergångsår ska gälla.

Stater får således välja om den förlängda tidsgränsen ska gälla i fråga om redovisning av nationell tilläggsskatt. Sverige har inte valt att införa ett särskilt formulär avseende nationell tilläggsskatt utan redovisningen sker i tilläggsskatterapporten respektive i tilläggsskattedeklarationen. Av 33 d kap. 13 § SFL framgår att tilläggsskatterapporten eller en anmälan, om det är första gången lagen om tilläggsskatt ska tillämpas på koncernen, ska ha kommit in till Skatteverket inom 18 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser. Tilläggsskattedeklarationen ska i sin tur lämnas in en månad efter den dag tilläggsskatterapporten senast ska lämnas, se 32 a kap. 5 § SFL. Skatteförfarandelagen är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.52 och ytterligare

bestämmelser för att skatteförfarandelagen ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring av 6 kap. 16 §§ andra stycket lagen om tilläggsskatt.

16.4.12 Val och definitioner

Promemorians bedömning: Det behöver inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen om tilläggsskatt om val eller definitioner.

Skälen för bedömningen

Val

Punkt 118.53 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 rör möjligheten att göra olika val.

I riktlinjen anges att val som får göras enligt modellreglerna ska tillåtas även i en regel om nationell tilläggsskatt. Det sägs dock att en regel om nationell tilläggsskatt som inte tillåter vissa val, t.ex. möjligheten i artikel 4.5 att tillgodoräkna sig förluster inom systemet för tilläggsskatt även för stater som inte har någon bolagsskatt eller som har en mycket låg bolagsskattesats, ändå kan anses ”likvärdig” med modellreglerna.

Regler om val i lagen om tilläggsskatt gäller på samma sätt oavsett om skatten tas ut som nationell tilläggsskatt eller enligt huvud- eller kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.53 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

Valuta vid beräkning av nationell tilläggsskatt

Punkt 118.54 i punkt 65 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 rör valuta vid beräkning av nationell tilläggsskatt. Denna fråga behandlas i avsnitt 9.5.

Definitioner

Punkt 70–71 i riktlinjerna från juli 2023 kompletterar punkt 118.52 i riktlinjerna från februari 2023 om definitioner i artikel 10.1 i modellreglerna med en ny punkt 118.52.1.

Den nya punkten 118.52.1 innebär att en regel om nationell tilläggsskatt ska följa bestämmelserna i artikel 10 i modellreglerna om definitioner och om var enheter och fasta driftställen hör hemma. Detta gäller dock inte om undantag från principen följer av kommentaren till definitionen av kvalificerad nationell tilläggsskatt i artikel 10.1.

I lagen om tilläggsskatt gäller såväl definitioner som bestämmelser om var enheter och fasta driftställen hör hemma för tilläggsskatt oavsett om det är fråga om nationell tilläggsskatt eller tilläggsskatt enligt huvudregeln respektive kompletteringsregeln för tilläggsskatt.

Lagen om tilläggsskatt är därmed i linje med riktlinjerna i punkt 118.52.1 och ytterligare bestämmelser för att lagen om tilläggsskatt ska stämma överens med riktlinjen behöver inte införas.

17 Förenklingsregel vad avser utländsk nationell tilläggsskatt

Promemorians förslag: Den redan införda förenklingsregeln vad avser utländsk nationell tilläggsskatt ska tas bort då kraven i förenklingsregeln har skärpts genom de administrativa riktlinjerna från juli 2023. Det ska i stället införas en bestämmelse där det framgår att Sverige ska acceptera det beslut som IF fattar avseende vilka staters regelverk om nationell tilläggsskatt som ska anses omfattas av andra staters förenklingsregel vad avser utländsk nationell tilläggsskatt och att tilläggsskattebeloppet för koncernenheter som hör hemma i sådana vars regel om nationell tilläggsskatt godkänts på detta sätt därmed ska vara noll, om den rapporterade enheten åberopar en sådan förenklingsregel.

Det ska också införas en bestämmelse om att den svenska förenklingsregeln vad avser utländsk nationell tilläggsskatt inte kan åberopas av en rapporterad enhet som hör hemma i en stat som har godkänts av Inclusive Framework om det inte är fråga om ett tilläggsskattebelopp som faktiskt betalas i den staten.

Skälen för förslaget:

Godkännande av andra staters förenklingsregler vad avser nationell tilläggsskatt (QDMTT Safe Harbour)

Av 3 kap. 39 § andra stycket lagen om tilläggsskatt framgår för närvarande att om utländsk nationell tilläggsskatt för koncernenheterna i en medlemsstat i Europeiska unionen beräknats med utgångspunkt i IFRS som antagits av International Accounting Standards Board eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002, alternativt moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard, ska något tilläggsskattebelopp inte beräknas för enheterna i den staten. Denna bestämmelse har sin grund i artikel 11.2 i minimibeskattningsdirektivet. Det finns dock ingen motsvarande bestämmelse i modellreglerna. En fråga är hur artikel 11.2 i direktivet förhåller sig till de administrativa riktlinjer som antogs i juli 2023. Av avsnitt 5.1 om QDMTT Safe Harbour (en förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt) i riktlinjerna framgår att för att en stats regelverk vad avser den nationella tilläggsskatten ska kvalificera sig så att den kan omfattas av en förenklingsregel i andra stater ska tre olika standarder uppfyllas: redovisningsstandard, överensstämmelse med modellreglerna och förfarande.

Av de administrativa riktlinjerna framgår att om regelverket ska anses uppfylla kraven för att få omfattas av en förenklingsregel i andra stater kommer att fastställas samtidigt som IF granskar övriga reglers status som

"kvalificerade". Det är således IF som slutligen kommer att godkänna de olika staternas regler, inklusive om de uppfyller de tre tidigare nämnda standarderna (se även avsnitt 16.3) och därmed ska omfattas av en annan stats förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt. IF:s granskning av en stats regel om nationell tilläggsskatt omfattar även förekomsten av sådana avvikelser i regeln som medför att den s.k. switch off-regeln ska gälla. Med det avses att regeln i ett visst avseende inte ska omfattas av andra staters förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt (switch off-regeln beskrivs i avsnitt 16.3).

Det framgår vidare av de administrativa riktlinjerna att de stater som implementerar modellreglerna ska införa en förenklingsregel i sin lagstiftning som sätter ned tilläggsskattebeloppet för koncernenheter som hör hemma i en annan stat till noll om regelverket för nationell tilläggsskatt i sistnämnda stat uppfyller de tre standarderna som nämnts ovan. De stater som omfattas av modellreglerna måste följa det beslut som fattas av IF i peer review-processen vad avser om ett regelverk om nationell tilläggsskatt uppfyller kraven för att omfattas av en förenklingsregel i andra stater (punkt 9).

Mot denna bakgrund föreslås att det i lagen om tilläggsskatt ska införas en förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt där det framgår att de svenska reglerna kommer att tillämpas i enlighet med det IF:s beslut om vilka stater som har sådana regelverk för nationell tilläggsskatt som uppfyller kraven för att omfattas av en förenklingsregel i andra stater. Vidare ska det framgå av bestämmelsen att tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en stat som omfattas av förenklingsregeln för utländsk nationell tilläggsskatt är noll.

Nationell tilläggsskatt som ska betalas i en stat (QDMTT Payable)

Av 3 kap. 39 § första stycket lagen om tilläggsskatt framgår att tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en utländsk stat ska minskas med belopp avseende den nationella tilläggsskatt som ska betalas i den stat där enheterna hör hemma (QDMTT Payable).

Uttrycket qualified domestic minimum top-up tax payable (QDMTT payable) vilket har betydelse vid tillämning av artikel 5.2.3 i modellreglerna. Artikel 5.2.3 motsvaras av 3 kap. 39 § lagen om tilläggsskatt. Riktlinjen behandlar situationer då en stat av olika anledningar inte kan ta ut nationell tilläggsskatt.

Uttrycket QDMTT payable behandlas i nya punkterna 20.1–20.3 i kommentaren till artikel 5.2.3, vilka införts genom de administrativa riktlinjerna från juli 2023. I de nya punkterna framgår att uttrycket QDMTT payable inte inbegriper nationell tilläggsskatt som en koncern direkt eller indirekt överklagat till domstol eller myndighet. Uttrycket inbegriper inte heller skatt som den aktuella staten inte kan besluta eller uppbära av konstitutionella eller liknande skäl eller på grund av särskilt avtal mellan staten och den skattskyldige om begränsning av skatt för denne, t.ex. s.k. tax stabilization-avtal, investeringsavtal eller liknande. Belopp som på ovan nämnda grunder inte ingår i QDMTT payable ett visst år ska hänföras till det år skatten relaterar till när den har betalats och inte längre bestrids av koncernen. Inclusive Framework kommer att överväga ytterligare administrativa riktlinjer för att klargöra innebörden av "paid"

eller ”payable” och betydelsen som uttrycken ska anses ha i denna vägledning och för att hantera fall där den nationella tilläggsskatten inte betalas inom fyra räkenskapsår eller inte betalas enligt modellreglerna samt utveckla ett omräkningsförfarande i syfte att tillhandahålla vägledning som minimerar risken för dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning enligt modellreglerna. I 3 kap. 39 § första stycket lagen om tilläggsskatt regleras som framgår ovan hur nationell tilläggsskatt som betalas i den stat som koncernenheten hör hemma ska beaktas när Sverige beräknar tilläggsskattebeloppet för den staten. Där anges att tilläggsskattebelopp som beräknas i Sverige ska minskas med nationell tilläggsskatt som ska betalas i den stat där koncernenheten hör hemma. Belopp som inte ingår i uttrycket QDMTT payable enligt de nya punkterna 20.1–3 till artikel 5.2.3 i modellreglerna kan inte anses vara sådan ”skatt som ska betalas” som anges i 3 kap. 39 § första stycket. Sådan nationell tilläggsskatt ska därmed inte minska tilläggsskattebeloppet på det sätt som följer av 3 kap. 39 § första stycket.

Mot bakgrund av ovanstående föreslås att det ska införas en bestämmelse som medför att en förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt inte ska kunna åberopas av en koncernenhet om det inte är fråga om ett sådant tilläggsskattebelopp som avses i 3 kap. 39 § första stycket lagen om tilläggsskatt. Det framgår redan av 3 kap. 39 § första stycket lagen om tilläggsskatt att tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en utländsk stat ska minskas med belopp avseende den nationella tilläggsskatt som ska betalas i den stat där enheterna hör hemma (QDMTT Payable) dvs. är det inte fråga om QDMTT Payable så ska det inte ske någon avräkning av den utländska nationella tilläggsskatten från tilläggsskattebeloppet enligt nämnda bestämmelse. I övrigt behöver det inte införas några ytterligare bestämmelser i lagen med anledning av riktlinjerna.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring av 3 kap. 39 § och införandet av 8 kap. 19 och 20 §§ i lagen om tilläggsskatt.

18 Avräkning av utländsk skatt

Promemorians förslag: Utländsk nationell tilläggsskatt som avses i lagen om tilläggsskatt ska anses som utländsk skatt vid avräkning av utländsk skatt.

Skälen för förslaget: Enligt de bestämmelser om fördelning av skattekostnad som finns i artikel 4.3.2 c i modellreglerna och 7 kap. 63 § lagen om tilläggsskatt, ska betald eller upplupen s.k. CFC-skatt för en koncernenhet fördelas (med CFC avses Controlled Foreign Company). CFC-skatt syftar här något förenklat på skatt enligt regler som innebär att den som direkt eller indirekt äger andelar i en utländsk enhet är skattskyldig för sin andel av eller hela enhetens inkomst, oavsett om den delas ut (s.k. CFC-regler). Sådan fördelning ska ske från koncernenheten

till dess CFC-bolag om skattekostnaden, enligt CFC-regler, belastar CFC-bolagets inkomst. Enligt den nya punkten 118.30 i kommentaren till artikel 10.1 som infördes genom de administrativa riktlinjerna från februari 2023, ska skatten däremot inte beaktas vid beräkning av nationell tilläggsskatt i den stat där CFC-bolaget hör hemma (se avsnitt 16.4.4 för promemorians förslag). Av punkt 118.30 framgår även att en huvudenhets skatt som avser ett fast driftställe ska behandlas på samma sätt, dvs. inte beaktas, vid beräkning av nationell tilläggsskatt i den stat där det fasta driftstället finns.

I inkomstskattelagen finns regler om CFC-beskattnings i 39 a kapitlet. Delägare i en utländsk juridisk person som ska ta upp sin andel av sådan persons lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), bör ha rätt att genom avräkning av sådan utländsk nationell tilläggsskatt som avses i 2 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt som har betalats av den utländska juridiska personen få nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. På motsvarande sätt bör utländsk nationell tilläggsskatt avseende ett fast driftställe kunna avräknas enligt samma lag.

I modellreglernas och direktivets definitioner av kvalificerad huvud- och kompletteringsregel för tilläggsskatt respektive kvalificerad regel för nationell tilläggsskatt anges som villkor i fråga om respektive regel att den stat som har infört regelverket inte får ge förmåner för att kompensera för regelverket (jfr motsvarande bestämmelser i 2 kap. 3–5 §§ lagen om tilläggsskatt). Det föreslås en avräkningsmöjlighet avseende utländsk nationell tilläggsskatt från svensk inkomstskatt. Förslaget innebär därmed inte en avräkning som utgör en sådan otillåten förmån som avses i direktivet och modellreglerna.

Mot denna bakgrund föreslås att en bestämmelse bör införas om att utländsk nationell tilläggsskatt omfattas av uttrycket utländsk skatt i lagen (1986:864) om avräkning av utländsk skatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av ett nytt fjärde stycke i 1 kap. 3 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

19 När den första tilläggsskatterapporten ska lämnas in

Promemorians förslag: Om beskattningsåret har avslutats före den 31 mars 2025 ska en tilläggsskatterapport lämnas in senast den 30 juni 2026.

Skälen för förslaget: Av 33 d kap. 13 § skatteförordningen (2011:1244) framgår att en tilläggsskatterapport ska ha kommit in till Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten avser. Om det är första gången lagen (2023:875) om tilläggsskatt ska tillämpas på koncernen, ska dock rapporten ha kommit in inom 18 månader efter utgången av beskattningsåret. Om det är första gången

bestämmelserna om tilläggsskatt tillämpas för en koncern gäller således en längre frist innan tilläggsskatterapporten behöver lämnas in. Detsamma gäller i fråga om de anmälningar som ska lämnas enligt skatteförfarandelagen.

Lagen om tilläggsskatt trädde i kraft den 1 januari 2024 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023. För de koncerner som ska tillämpa lagen om tilläggsskatt vid ikraftträdandet ska således den första tilläggsskatterapporten lämnas in senast den 30 juni 2026 om beskattningsåret löper ut den 31 december 2024.

Tidpunkten för när den första tilläggsskatterapporten senast ska lämnas inträder dock tidigare för en koncern som har ett förkortat beskattningsår. Om beskattningsåret avslutas den 30 juni 2024 ska tilläggsskatterapporten lämnas senast den 31 december 2025 enligt lydelsen i 33 d kap. 13 § andra stycket skatteförfarandelagen. Tidpunkten för när rapporten senast ska lämnas påverkar inte bara koncernen utan även skattemyndigheterna i de aktuella staterna, som behöver säkerställa att det finns system på plats som är redo för att ta emot tilläggsskatterapporter och anmälningar. Mot denna bakgrund finns behov av en kompletterande bestämmelse som innebär en lättnad för koncernen i förhållande till när en tilläggsskatterapport senast ska lämnas in. Även om det första beskattningsåret avslutas vid en tidigare tidpunkt än den 31 december 2024, behöver en tilläggsskatterapport inte lämnas förrän den 30 juni 2026. Av den administrativa riktlinjen från december 2023 (avsnitt 5) framgår bland annat följande. Om en koncern har ett förkortat beskattningsår som omfattar mindre än tre månader för det andra året koncernen ska tillämpa lagen om tilläggsskatt, kan tilläggsskatterapporten för år 2025 komma att behöva lämnas tidigare än för år 2024. Om t.ex. koncernens beskattningsår för 2024 motsvarar ett kalenderår ska tilläggsskatterapporten lämnas senast den 30 juni 2026 (18 månader efter beskattningsårets utgång). Om det efterföljande beskattningsåret är förkortat och löper mellan 1 januari–28 februari 2025, ska dock tilläggsskatterapporten för det beskattningsåret lämnas in senast den 31 maj 2026 (15 månader efter beskattningsårets utgång).

Bestämmelsen bör därför utformas på så sätt att om beskattningsåret har avslutats före den 31 mars 2025 behöver tilläggsskatterapporten inte lämnas in före den 30 juni 2026. Lättnaden avser inte endast det första året som koncernen ska tillämpa lagen om tilläggsskatt utan även efterföljande beskattningsår, om det har avslutats före den 31 mars 2025. För beskattningsår som avslutas den 31 mars 2025 eller senare gäller de tidsfrister som anges i 33 d kap. 13 § skatteförfarandelagen.

Förslaget överensstämmer med avsnitt 5 i de administrativa riktlinjerna från december 2023. Bestämmelsen kan införas genom en övergångsbestämmelse.

En tilläggsskattedeklaration ska lämnas senast en månad efter den dag då tilläggsskatterapporten senast ska lämnas, se 32 a kap. 5 § skatteförfarandelagen. Förslaget om att en tilläggsskatterapport inte behöver lämnas förrän den 30 juni 2026 får således till följd att en tilläggsskattedeklaration inte behöver lämnas förrän senast en månad efter denna dag.

Lagförslag

Förslaget medför att en övergångsbestämmelse införs till lagen (2023:880) om ändring i skatteförfarandelagen.

20 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Ändringarna i lagen om tilläggsskatt och avräkningslagen ska träda i kraft den 1 januari 2025. De nya och ändrade bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024, eller i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024.

De bestämmelser som föreslås om fördelning av medräknade skatter som tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat ska tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027.

Om den rapporterade enheten begär det får dock samtliga eller vissa av de föreslagna bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023, eller i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

Skälen för förslaget: I denna promemoria föreslås ändringar i lagen om tilläggsskatt (avsnitt 5–17), avräkningslagen (avsnitt 18) samt en övergångsbestämmelse till lagen (2023:880) om ändring i skatteförfarandelagen (avsnitt 19). Lagändringarna bör träda i kraft så snart som möjligt, vilket innebär att de bör träda i kraft den 1 januari 2025. Ändringarna i lagen om tilläggsskatt bör tillämpas för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024. I fråga om svenska handelsbolag, som saknar beskattningsår, bör dessa ändringar tillämpas för räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024.

De föreslagna ändringarna i lagen om tilläggsskatt bör också kunna tillämpas för tid före ikraftträdandet, om den rapporterade enheten väljer att göra så. Skälen för en sådan frivillig retroaktiv tillämpning utvecklas närmare nedan.

Modellreglerna antogs den 14 december 2021. Enligt överenskommelsen ska modellreglerna genomföras i form av ett gemensamt tillvägagångssätt (en s.k. ”common approach”). Det innebär att de stater som enats om reglerna inte är förbundna att införa dem i nationell rätt, men om de gör det ska reglerna införas och administreras i enlighet med modellreglerna och tillhörande kommentar.

Minimibeskattningsdirektivet antogs den 14 december 2022. Enligt artikel 56 i direktivet ska medlemsstaterna införa bestämmelserna i direktivet senast den 31 december 2023 och bestämmelserna i direktivet ska tillämpas för beskattningsår som börjar från och med detta datum. Av

skäl 4 till direktivet framgår följande. Skälen för att anta ett direktiv som omfattar modellreglerna är att det i en union med nära integrerade ekonomier är av avgörande betydelse att modellreglerna genomförs på ett konsekvent och samordnat sätt. Mot bakgrund av modellreglernas omfattning, detaljrikedom och tekniska aspekter krävs en gemensam unionsram, i form av ett direktiv, för att förhindra en fragmentering av den inre marknaden när dessa regler ska införas. Av skäl 6 framgår att det är nödvändigt att genomföra de modellregler som medlemsstaterna har enats om på ett sätt som ligger så nära den globala överenskommelsen som möjligt, för att säkerställa att de regler som medlemsstaterna genomför i enlighet med direktivet är kvalificerade i den mening som avses i modellreglerna. Av skäl 24 framgår att för att säkerställa en konsekvent tillämpning vid genomförandet av direktivet bör medlemsstaterna använda sig av modellreglerna, förklaringarna och exemplen i kommentaren och de administrativa riktlinjerna samt dokumentet om tillfälliga förenklingsregler som en källa till illustration eller tolkning och i den mån dessa källor är förenliga med direktivet och unionsrätten. Av skäl 22 framgår att även ytterligare vägledning som ska tas fram inom OECD för genomförande av modellreglerna kommer att vara en användbar källa till illustration och tolkning avseende den information som ska lämnas i tilläggsskatte-rapporten, och medlemsstaterna kan välja att införa dessa bestämmelser i nationell rätt.

De lagändringar som föreslås i denna promemoria har sin grund i administrativa riktlinjer som har beslutats under år 2023, dvs. före det att lagen om tilläggsskatt trädde i kraft. Den svenska lagstiftningen baseras i huvudsak på det delbetänkande som 2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor överlämnade till regeringen den 7 februari 2023. Delbetänkandet kompletterades av en promemoria framtagen inom Finansdepartementet, som remitterades den 20 mars 2023. Av tidsskäl fanns inte möjlighet att beakta samtliga delar av de administrativa riktlinjerna från februari 2023 som kräver lagstiftning, och de senare riktlinjerna var ännu inte beslutade när remissförfarandena inleddes i Sverige (se även avsnitt 3 och 4). I andra länder ser dock lagstiftningsprocessen annorlunda ut och modellreglerna respektive minimibeskattningsdirektivet har implementerats i olika staters rättsordningar på olika sätt. I många fall har samtliga administrativa riktlinjer kunnat beaktas redan när regelverk motsvarande lagen om tilläggsskatt införts, med ikraftträdande den 1 januari 2024.

Av 2 kap. 10 § 2 stycket regeringsformen följer att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Av bestämmelsen följer att det finns möjligheter att under vissa närmare förutsättningar göra undantag. Dessa undantagsbestämmelser aktualiseras inte i detta lagstiftningsärende.

Förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i regeringsformen är begränsat till lagstiftning som är till den skattskyldiges nackdel (prop. 1978/79:195 s. 56). Rättssäkerhetsskäl talar för att införandet av retroaktiv lagstiftning bör vara restriktivt, även i det fall det är förenligt med grundlagen. Retroaktiv lagstiftning till den skattskyldiges fördel har dock förekommit vid ett antal tillfällen. När det är oklart om en lagändring ska

anses vara till fördel eller till nackdel för den skattskyldige kan s.k. frivillig retroaktivitet aktualiseras.

I prop. 1980/81:104 med förslag angående beskattning av realisationsvinst vid avyttring av del av fastighet och beräkning av substansminskningsavdrag infördes ändrad lagstiftning vad gäller kapitalvinstbeskattning av fastigheter. Det infördes en möjlighet för de skattskyldiga att frivilligt tillämpa de nya reglerna om kapitalvinstbeskattning retroaktivt. Departementschefen uttalade att det kan förutsättas av den enskilde endast begär retroaktivitet om det är till fördel för denne. Det kan dock inte uteslutas att någon begär retroaktiv tillämpning trots att det är till dennes nackdel. Retroaktivitetsförbudet i regeringsformen innebär enligt departementschefen att skattemyndigheten skulle vara förhindrad att tillämpa de nya reglerna retroaktivt till den enskildes nackdel, även om det skett på den enskildes begäran (s. 42). Lagrådet anförde i sitt yttrande bl.a. att retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen inte kan anses tillämpligt i den aktuella situationen. Det intresse ifrågavarande regel är avsett att skydda får nämligen anses tillgodosett redan därigenom att det ligger i den skattskyldiges hand att - med utgångspunkt från egna bedömningar om vad som är till hans förmån - avgöra om han önskar återropa den nya alternativregeln. Om en sådan begränsning avseende den retroaktiva lagstiftningen som beskrivits i förarbetena ska finnas, borde den dock uttryckas i lag och inte bara framgå av motiven (s.190). Mot bakgrund av Lagrådets yttrande bedömde regeringen slutligen att någon sådan uttrycklig reglering att retroaktiv tillämpning endast fick ske om det var till den skattskyldiges fördel, inte var nödvändig (s.195).

Ett annat exempel på frivillig retroaktivitet rör ändrade regler för kapitalvinstbeskattning av bostadsrätt (prop. 1991/92:54 s. 12 och 18). Lagrådet tog i sitt yttrande upp de föreslagna övergångsbestämmelsernas förenlighet med retroaktivitetsförbudet och anförde att förbudet enligt Lagrådets mening principiellt sett är ovillkorligt i den meningen att förbudet skall iaktas oberoende av vad den skattskyldige har för uppfattning i saken. Från teoretisk synpunkt kan därför ifrågasattas lämpligheten av att - som skett i det remitterade förslaget - låta den skattskyldige avgöra om nya eller äldre bestämmelser skall tillämpas. En övergångsbestämmelse av innebörd att det nya regelsystemet skulle få tillämpas bara om det var till förmån för den skattskyldige har emellertid flera nackdelar. Ett åläggande för skattemyndigheterna att i varje enskilt fall fastställa vilket regelsystem som ger lägst skatt kan - inte minst på reavinstområdet - ge upphov till utredningssvårigheter som inte står i rimlig proportion till frågans ekonomiska betydelse. Besvärliga processuella komplikationer kan vidare uppstå om den skattskyldige och skattemyndigheterna har olika mening om vilket regelsystem som i en viss situation ger lägst skatt. Lagrådet motsatte sig därför inte de föreslagna övergångsbestämmelserna utan menade att det får godtas att valet av tillämpligt regelsystem avgörs av den skattskyldige.

Ytterligare ett exempel gäller ändrade regler i inkomstskattelagen om uppskov vid beskattningen av avyttring av andelar i vissa fall, där den skattskyldige gavs möjlighet att välja att tillämpa de nya reglerna retroaktivt (prop. 2002/03:15 s. 47 ff och s. 103).

Frågan om frivillig retroaktivitet till förmån för den skattskyldige aktualiserades också i proposition 2020/21:23 Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto (s. 53–54). I det fallet förordade en del av remissinstanserna att den föreslagna ändrade lagstiftningen skulle ges retroaktiv effekt. Regeringen konstaterade att även om de föreslagna bestämmelserna är till fördel för de skattskyldiga som kollektiv, kan bestämmelserna under vissa förhållanden vara till den skattskyldiges nackdel. Med hänsyn till att lagstiftningen kan vara negativ och därmed träffas av retroaktivitetsförbudet samt att tillbakaverkande lagstiftning ska tillämpas mycket restriktivt, bedömde regeringen att de föreslagna reglerna inte bör få tillämpas retroaktivt.

De lagändringar som föreslås i denna promemoria är av olika karaktär. En del av förslagen, t.ex. förslaget att hantera vissa dotterbolag till ideella föreningar som undantagna enheter (avsnitt 5.1) och att undanta offentliga förmögenhetsfonder från definitionen av moderföretag (avsnitt 5.2), är entydigt till fördel för de skattskyldiga. Flera av förslagen ger den rapporterade enheten nya valmöjligheter (avsnitt 9.1–9.3). Om en valmöjlighet utnyttjas kan den leda till såväl ett högre som ett lägre skatteuttag. Eftersom valmöjligheterna är just valmöjligheter får det dock förutsättas att de utnyttjas av de koncerner där valet leder till ett mer fördelaktigt utfall.

Möjligheten att införa retroaktiv lagstiftning bör tillämpas mycket restriktivt, vilket även framgår av de förarbetsuttalanden som nämns ovan. Det är dock av stor vikt att de svenska reglerna om tilläggsskatt kan tillämpas på samma sätt och samtidigt som de regler som övriga medlemsstater har infört i sina nationella rättsordningar vid genomförandet av minimibeskattningsdirektivet. Detsamma gäller regler som stater utanför Europeiska unionen har infört med anledning av modellreglerna. Med hänsyn till att de föreslagna lagändringarna baseras på de administrativa riktlinjer som beslutats under år 2023 och att de således kan ha kommit att beaktas i andra medlemsstaters och staters lagstiftning redan från och med den 1 januari 2024 är det angeläget att även de svenska reglerna kan tillämpas från och med detta datum. För att inte stå i strid med retroaktivitetsförbudet föreslås att bestämmelsernas retroaktiva verkan görs frivillig för företagen. Det innebär att företagen vad avser beskattningsåret 2024 kan välja att tillämpa lagen om tilläggsskatt antingen i dess lydelse från och med det ursprungliga ikraftträdandet eller i dess lydelse från och med år 2025. Det intresse retroaktivitetsförbudet i 2 kap 10 § regeringsformen är avsett att skydda bör därmed anses tillgodosett.

Företagen bör kunna välja att bara tillämpa en eller några enstaka av de lagändringar som föreslås retroaktivt för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2023. Det bör inte ställas upp några särskilda krav avseende rapportering av vilka val som görs i detta hänseende. För svenska handelsbolag gäller vad som sägs ovan för räkenskapsåret 2024.

Det bedöms ändamålsenligt att det ska vara den rapporterade enheten, vilken definieras i 2 kap. 43 § lagen om tilläggsskatt, som får begära en retroaktiv tillämpning. En sådan begäran bör ske genom att den rapporterade enheten tillämpar en eller flera av de nu föreslagna reglerna vid upprättande av tilläggsskatterapporten, med verkan från beskattningsår

2024. Med rapporterade enhet avses en enhet som lämnar tilläggs-skatte-rapport. I lagen om tilläggs-skatt finns det redan möjligheter för den rapporterade enheten att göra olika val för koncernenheters räkning (se till exempel 1 kap. 8 §, 4 kap. 2, 6, 7, 9 12 och 13 §§, 5 kap. 11 och 12 §§ samt 7 kap. 31 §).

Av avsnitt 10.2 framgår att bestämmelser om fördelning av medräknade skatter som tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat ska tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027.

21 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.

21.1 Syfte och alternativa lösningar

Modellreglerna om global minimibeskattnings antogs av OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) (förkortat det inkluderande ramverket (IF)) i december 2021. Därefter har arbetet inom IF fortsatt, bl.a. har det utarbetats förenklingsregler och administrativa riktlinjer. I denna promemoria behandlas ändringar i lagen (2023:875) om tilläggs-skatt med anledning av de administrativa riktlinjer som har antagits av IF den 1 februari 2023, 13 juli 2023 och den 15 december 2023. Vidare föreslås vissa andra förtydliganden och språkliga ändringar i lagen om tilläggs-skatt. För att genomföra modellreglerna inom EU presenterade Europeiska kommissionen den 22 december 2021 ett förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU (COM(2021)823). Den 14 december 2022 antog rådet direktivet om säkerställande av en global minimiskattnivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen (EU) 2022/2523 (ST/8778/2022/INIT), nedan kallat minimibeskattningsdirektivet.

I minimibeskattningsdirektivet anges att genomförandet av modellreglerna inom unionen bör ligga så nära den globala överenskommelsen som möjligt. Det är således centralt att även de administrativa riktlinjerna implementeras i Sverige. Vissa riktlinjer kräver lagstiftning. Utgångspunkten i lagstiftningsarbetet har varit att de nya bestämmelserna ska utformas så att de ligger så nära de administrativa riktlinjerna som möjligt. Några alternativa lösningar har inte övervägts eftersom det inte ansetts vara relevant. Om förslagen i promemorian inte genomförs implementeras inte de administrativa riktlinjerna på ett lämpligt sätt i svensk rätt.

I avsnitt 20 redogörs för de överväganden som gjorts vad gäller ikraftträdandet för förslagen. Några andra överväganden utöver detta har inte gjorts.

Information om de nya bestämmelserna bör tillhandahållas inom ramen för övrig information om modellreglerna och lagen om tilläggsskatt. Skatteverket förutsätts uppdatera sina informationsmaterial och vidta lämpliga informationsinsatser.

21.2 Konsekvenser av lagen om tilläggsskatt

I propositionen Tilläggsskatt för företag i stora koncerner (prop. 2023/24:32) finns en analys av konsekvenserna av lagen om tilläggsskatt. Lagen om tilläggsskatt implementerar modellreglerna och minimibeskattningsdirektivet i svensk lagstiftning. Modellreglerna är ett omfattande och komplext regelverk och resultatet av ett mångårigt internationellt samarbete (se även avsnitt 3). Vilka konsekvenser reglerna får i Sverige beror på i vilken utsträckning andra länder implementerar regelverket. Eftersom det inte var känt vilka länder som kommer att implementera modellreglerna och vilka som inte kommer att göra det utgår konsekvensanalysen i prop. 2023/24:32 från ett antagande om att samtliga EU-länder implementerar minimibeskattningsdirektivet, att övriga G20-länder implementerar modellreglerna och att 75 procent av länderna utanför EU/G20 implementerar liknande regler. De kvantitativa delarna av analysen i prop. 2023/24:32 bygger i stor utsträckning på de land-för-land-rapporter som lämnats av svenska multinationella koncerner under perioden 2016–2021. Land-för-land-rapporteringen är relativt ny och kvaliteten på statistiken varierar. Det komplexa regelverket tillsammans med den osäkerhet som finns i det statistiska underlaget och vad gäller den internationella implementeringen gör att bedömningarna i konsekvensanalysen är osäkra och ska tolkas med försiktighet. Detta gäller särskilt de kvantitativa delarna.

Lagen om tilläggsskatt trädde i kraft den 1 januari 2024. Det finns ännu ingen ny information om svenska multinationella koncerner som kan användas för att fördjupa konsekvensanalysen och eventuellt ompröva de bedömningar som gjordes i prop. 2023/24:32.

I denna promemoria finns förslag om en rad nya och ändrade bestämmelser i lagen om tilläggsskatt. Inget av förslagen bedöms ge upphov till några offentligfinansiella effekter enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner vid ändrade skatte- och avgiftsregler. Bedömningen är vidare att de enskilda förslagen endast får begränsade konsekvenser i övrigt. Ur ett konsekvensanalysperspektiv bör förslagen i stället tolkas och utvärderas tillsammans med de befintliga bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt. Förslagen i denna promemoria ändrar inte i sak de bedömningar och slutsatser som gjordes i prop. 2023/24:32.

21.3 Effekter för företagen

Förslagen i promemorian påverkar de företag som omfattas av lagen om tilläggsskatt. I prop. 2023/24:32 bedömdes att mellan 120 och 130 koncerner med ett svenskt moderföretag skulle omfattas av lagen. Dessa koncerner bedömdes bestå av ca 13 000 koncernenheter (företag) varav 4 000 i Sverige och 9 000 i utlandet. Lagen bedömdes också omfatta 8 000 koncernenheter i Sverige i koncerner med ett utländskt moderföretag. Det finns i dag ingen ny information som ändrar denna bedömning. Vilka av koncernerna och företagen som kommer att påverkas av respektive förslag i promemorian är dock svårt, och i vissa fall omöjligt, att avgöra. Det är därför inte möjligt att göra en fullskalig analys av förslagets effekter för berörda företag utifrån antal, storlek och bransch, påverkan på berörda företags kostnader, tidsåtgång och verksamhet samt påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag. I detta avsnitt redovisas därför enbart vissa bedömningar och resonemang som baseras på tillgänglig information och på konsekvensanalysen i prop. 2023/24:32.

Lagen om tilläggsskatt omfattar företag och koncerner med intäkter över 750 miljoner euro. Koncernerna är således stora. De svenska multinationella koncerner som bedöms omfattas av lagen om tilläggsskatt har intäkter på ca 5 200 miljarder kronor globalt, ca 1,7 miljoner anställda över hela världen och bedriver verksamhet i sammanlagt 80 länder. Det finns således inga skäl att särskilt anpassa reglerna för små företag.

I prop. 2023/24:32 gjordes bedömningen att lagen om tilläggsskatt kommer att leda till väsentligt ökade kostnader för företagen. Den tillfälliga förenklingsregeln, som möjliggör att i ett initialt skede undanta vissa koncerner hemmahörande i lågriskjurisdiktioner från att tillämpa reglerna om tilläggsskatt fullt ut, bedömdes minska företagens kostnader betydligt.

I denna promemoria föreslås ytterligare förenklingar i lagen om tilläggsskatt som underlättar för företagen och bidrar till lägre administrativa kostnader.

I avsnitt 16 och 17 redogörs för förslaget om en förenklingsregel för nationell tilläggsskatt. Förslaget innebär att en koncern inte behöver göra någon tilläggsskatteberäkning enligt huvud- eller kompletteringsregeln för stater som har en kvalificerad nationell tilläggsskatt. Detta innebär en förenkling för koncerner som har verksamhet i stater som får sina nationella tilläggsskatter godkända som kvalificerade nationella tilläggsskatter. Eftersom det inte är känt vilka stater som kommer att få ett sådant godkännande är det dock inte möjligt att kvantifiera i hur stor utsträckning företagens administration minskar till följd av detta.

Den tillfälliga förenklingsregeln som finns i dag bygger på att vissa koncerner hemmahörande i lågriskjurisdiktioner kan göra en förenklad tilläggsskatteberäkning med hjälp av uppgifter i sina land-för-land-rapporter. Koncerner som enbart har inhemsk verksamhet (nationella koncerner) är inte skyldiga att lämna en land-för-land-rapport och kan således inte tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln. Även de nationella koncernerna kan dock tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln med anledning av förslaget i avsnitt 14.6 om att en koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna land-för-land-rapport får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln om enheten lämnar uppgifter om intäkt och

vinst eller förlust före inkomstskatt utifrån sina kvalificerade finansiella rapporter. De administrativa kostnaderna minskar således för de nationella koncernerna. I prop. 2023/24:32 gjordes bedömningen att det finns mellan tio och tjugo sådana koncerner.

Den beräkning av de administrativa kostnaderna som finns i prop. 2023/24:32 utgörs av en sammanvägd bedömning med utgångspunkt i Tillväxtverkets regelräknare och information från koncernerna själva. Antalet nationella koncerner är ungefär tio procent av det totala antalet koncerner som bedöms omfattas av lagen om tilläggsskatt. Eftersom de nationella koncernerna enbart bedriver verksamhet i Sverige bör dock de administrativa kostnaderna för dem vara betydligt lägre än för multinationella koncerner. Det är därför inte rimligt att beräkningssättet utgå från beräkningarna i prop. 2023/24:32 och anta att de administrativa kostnaderna för de nationella koncernerna är proportionella mot hur många de är. Om man i stället antar att de nationella koncernerna står för fem procent av de administrativa kostnaderna och utgår från det lägre scenario i prop. 2023/24:32 där Tillväxtverkets regelräknare används i beräkningen skulle den omständigheten att nationella koncerner kan tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln kunna innebära att deras administrativa kostnader minskar med ca fem miljoner kronor per år. Slutsatsen är osäker.

21.4 Effekter för kommuner och regioner

Företag som ägs av stat, region eller kommun och som är skyldiga att upprätta en koncernredovisning kan bilda en koncern enligt lagen om tilläggsskatt. Bedömningen är att det finns ett tiotal kommunala koncerner som har årliga intäkter på minst 750 miljoner euro. Det saknas dock tillräcklig information för att kunna avgöra hur många av koncernenheterna i dessa koncerner som utgör myndighetsenheter och som därmed är undantagna från lagens tillämpningsområde, respektive hur många dem som kommer att behöva upprätta och lämna en tilläggsskatterapport. Bedömningen är att inga kommunala koncernenheter kommer att vara lågbeskattade och därmed behöva betala tilläggsskatt.

De kommunala koncernerna bedriver vanligtvis inte verksamhet i andra länder än i Sverige och upprättar därmed inte land-för-land-rapporter. Förslaget i denna promemoria om att en koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna land-för-land-rapport får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln med hjälp av uppgifter utifrån sina kvalificerade finansiella rapporter innebär att dessa koncerner kan tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln. Detta bör minska administrationen och leda till lägre kostnader för koncernerna.

21.5 Övriga effekter

Förslagen i promemorian bedöms inte få några effekter för enskilda, den ekonomiska jämställdheten, den ekonomiska fördelningen eller sysselsättningen.

21.6 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslagen i promemorian kan endast medföra marginella förändringar för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna då det endast är fråga om ett begränsat antal nya bestämmelser som kompletterar de befintliga bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt. Vidare lämnas förslag om bestämmelser som införlivar nya förenklingsregler, vilka medför en enklare hantering för Skatteverket och de skattskyldiga. Eventuella tillkommande kostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

21.7 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Enligt minimibeskattningsdirektivet ska administrativa riktlinjer från OECD beaktas vid tillämpningen av direktivet (skäl 24 i direktivet). Den föreslagna utformningen av de kompletterande bestämmelserna i denna promemoria bedöms vara förenlig med minimibeskattningsdirektivet och Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

22 Författningskommentar

22.1 Lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

1 kap.

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

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

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

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

Med utländsk skatt avses även skatt som tas ut enligt en regel om nationell tilläggsskatt som avses i 2 kap. 3 och 5 a §§ lagen (2023:875) om tilläggsskatt och som betalats till en utländsk stat.

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

I paragrafen regleras vad som i lagen avses med uttrycket utländsk skatt.

Av *fjärde stycket*, som är nytt, framgår att med utländsk skatt avses, utöver vad som framgår av paragrafen i övrigt, skatt som tas ut enligt en regel om nationell tilläggsskatt som avses i 2 kap. 3 och 5 a §§ lagen (2023:875) om tilläggsskatt och som betalats till en utländsk stat.

Genom ändringen flyttas lydelsen i nuvarande fjärde stycket till femte stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 18.

22.2 Lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

En övergångsbestämmelse införs som innebär en lättnad när det gäller vid vilken tidpunkt en tilläggsskatterapport ska lämnas in. Om ett beskattningsår har avslutats före den 31 mars 2025, behöver tilläggsskatterapporten inte lämnas före den 30 juni 2026.

Övervägandena finns i avsnitt 19.

22.3 Lag om ändring i lagen (2023:875) om tilläggsskatt

1 kap.

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

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i minimibeskattningsdirektivet (direktivet) och modellreglerna men motsvarar avsnitt 1 i de administrativa riktlinjer som publicerades i juli 2023 (punkt 42 och ny kommentarspunkt 5.1 till artikel 3.1.2 i modellreglerna).

Paragrafen behandlar olika valutafrågor vid tillämpningen av lagen.

Av *första stycket* framgår att de beräkningar som ska göras för att bestämma ett tilläggsskattebelopp ska göras i den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning (presentationsvalutan).

Av *andra stycket* framgår att belopp i annan valuta än presentationsvalutan ska räknas om till denna enligt de principer som används för valutaomräkning vid upprättandet av koncernredovisningen.

Övervägandena finns i avsnitt 9.5.

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

Om en eller flera svenska koncernenheter använder euro som redovisningsvaluta får den rapporterade enheten välja att beräkna tilläggsskatten i antingen den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning eller i svenska kronor. Vad gäller de koncernenheter som inte har sin redovisning i den valda valutan ska omräkning ske enligt de principer som används för valutaomräkning enligt den redovisningsstandard som används vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för nationell tilläggsskatt.

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 4 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 65 och ny punkt 118.54 i kommentaren till artikel 10.1 i modellreglerna). Paragrafen blir tillämplig vid beräkning av nationell tilläggsskatt för de svenska företag som tillämpar bestämmelsen i 3 kap. 6 § lagen. Den paragrafen innebär att det justerade resultatet – i stället för de vanliga reglerna i 3 kap. 2–5 §§ – kan beräknas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i koncernredovisningen. En godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen.

Om samtliga koncernenheterna använder svenska kronor som redovisningsvaluta gäller enligt *första stycket* att beräkningarna av tilläggsskatt ska göras i svenska kronor.

Om en eller flera svenska koncernenheter använder euro som redovisningsvaluta blir *andra stycket* tillämpligt. I så fall får den rapporterade enheten välja att beräkna tilläggsskatten i antingen den valuta som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning eller i svenska kronor. För de koncernenheter som inte har sin redovisning i den valda valutan ska omräkning ske enligt de principer som används för valutaomräkning enligt den redovisningsstandard som används vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för nationell tilläggsskatt.

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

Övervägandena finns i avsnitt 9.5.

7 a § Som en undantagen enhet behandlas också en enhet vars värde uteslutande ägs av en eller flera ideella organisationer, direkt eller indirekt, om följande kriterier är uppfyllda:

1. enheten och andra enheter som ingår i samma koncern och som inte är undantagna enheter enligt 5, 6 eller 7 § har en sammanlagd årlig intäkt som understiger 750 miljoner euro, och

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

Om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader ska beloppsgränsen i första stycket 1 justeras proportionellt.

Vid tillämpningen av beloppsgränsen i euro ska belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 4 §.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar det s.k. ”bright-line test” som beskrivs i avsnitt 1.6. i de administrativa riktlinjerna som publicerades i februari 2023 som rör vissa dotterföretag till ideella organisationer.

Det framgår av *första stycket* att vissa enheter vars värde uteslutande ägs av en eller flera ideella organisationer ska behandlas som undantagna enheter. Ägandet kan vara direkt eller indirekt men måste sammantaget omfatta hela enheten. Med enhetens värde avses andel av aktiekapital eller motsvarande andel. Uttrycket ideell organisation definieras i 2 kap. 34 §.

Enheten ska enligt *första punkten* behandlas som en undantagen enhet under förutsättning att enhetens årliga intäkt, tillsammans med de årliga intäkterna för samtliga andra enheter inom koncernen som inte på annan grund än denna bestämmelse är undantagna enheter, uppgår till mindre än 750 miljoner euro. Vad gäller årliga intäkter kan uppgiften hämtas från respektive koncernenhets årsredovisning eller finansiella rapporter.

Enligt *andra punkten* krävs för regelns tillämpning att den sammanlagda årliga intäkten för enheten och de andra enheter inom koncernen som inte på annan grund är undantagna enheter, utgör mindre än 25 procent av hela koncernens sammanlagda årliga intäkt enligt moderföretagets koncernredovisning.

Av *andra stycket* framgår att om ett eller flera av de fyra räkenskapsåren är längre eller kortare än tolv månader ska beloppsgränsen i första stycket justeras proportionellt för vart och ett av dessa räkenskapsår.

I *tredje stycket* finns en bestämmelse om att belopp i annan valuta än euro ska räknas om på det sätt som anges i 4 §, för att kontrollera om beloppsgränsen om 750 miljoner euro är uppfylld eller inte.

Bestämmelsen utgör ytterligare en alternativ grund för enheter som ägs av ideella organisationer att behandlas som undantagna enheter, och innebär inte någon begränsning vad gäller de andra grunder som finns i lagen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.

2 kap.

5 a § En stats regler anses uppfylla villkoren i 3–5 §§ om regelverket har godkänts av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna.

Paragrafen behandlar hur det ska avgöras och framgå om staters regler uppfyller villkoren för att anses vara ett kvalificerat regelverk.

Av bestämmelsen framgår att det ankommer på OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), kallat det inkluderande ramverket (IF), att göra en bedömning av om staters regelverk avseende nationell tilläggsskatt, huvudregeln för tilläggsskatt och kompletteringsregeln för tilläggsskatt uppfyller de villkor som anges i 2 kap. 3–5 §§. Sådana godkännanden kommer att offentliggöras löpande vartefter att granskning skett av de olika staternas regler.

Övervägandena finns i avsnitt 16.1.

11 § Med moderföretag avses

1. en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över en annan enhet och som i sin tur inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet som har ett bestämmande inflytande över den, eller

2. huvudenheten i en sådan koncern som avses i 7 § 2.

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

Paragrafens första stycke motsvarar artikel 3.14 i direktivet (ultimate parent entity) och artikel 1.4.1 i modellreglerna (ultimate parent entity). Det andra stycket, som är nytt, motsvarar delvis avsnitt 1.4. i de administrativa riktlinjerna som publicerades den 1 februari 2023 (Sovereign wealth fund and the definition of Ultimate Parent Entity).

Paragrafen innehåller en definition av begreppet moderföretag.

Det nya *andra stycket* innebär att en viss typ av myndighetsenheter, vilka definieras i 32 § andra stycket, undantas från definitionen av moderföretag. Det rör sig om offentliga förmögenhetsfonder (s.k. sovereign wealth funds). Eftersom definitionen av koncern i 7 § 1 utgår ifrån moderföretagets koncernredovisning får undantaget från definitionen av moderföretag till följd att offentliga förmögenhetsfonder inte anses ingå i en koncern enligt lagen, även om de enligt redovisningsregler anses vara moderföretag i en koncern. Detta innebär att de investeringar som ägs av en offentlig förmögenhetsfond ska behandlas som självständiga underkoncerner. På så sätt behandlas investeringar som ägs av offentliga förmögenhetsfonder på samma sätt oavsett om förmögenhetsfonden utgör en egen juridisk person (enhet) eller om den, i likhet med t.ex. de svenska AP-fonderna, är en del av ett offentligt organ.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

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

Paragrafen motsvarar artikel 3.20 i direktivet och artikel 10.1.1 (intermediate parent entity) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller en definition av begreppet mellanliggande moderenhet.

Ändringen innebär att även försäkringsinvesteringsenheter undantas från definitionen. Uttrycket försäkringsinvesteringsenhet definieras i 41 §.

Ändringen är en följd av avsnitt 3.2. i de administrativa riktlinjerna som publicerades den 1 februari 2023 (Exclusion of Insurance Investment Entities from the definition of Intermediate Parent Entity and Partially-Owned Parent Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

13 § Med delägd moderenhet avses en koncernenhet

1. där mer än 20 procent av ägarintresset i koncernenhetens vinst innehas direkt eller indirekt av en eller flera personer som inte är koncernenheter i koncernen,

2. som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i en annan koncernenhet i koncernen, och

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

Paragrafen motsvarar artikel 3.22 i direktivet och artikel 10.1.1 (partially owned parent entity) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller en definition av begreppet delägd moderenhet.

Ändringen i *tredje punkten* innebär att även försäkringsinvesteringsenheter undantas från definitionen, vilket följer av avsnitt 3.2. i de administrativa riktlinjerna som publicerades i februari 2023 (Exclusion of Insurance Investment Entities from the definition of Intermediate Parent Entity and Partially-Owned Parent Entities).

Uttrycket försäkringsinvesteringsenhet definieras i 2 kap. 41 §.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

14 § Med bestämmande inflytande avses ett ägarintresse som innebär att innehavaren

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

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

En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande över sitt fasta driftställe.

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

Paragrafen motsvarar artikel 3.21 i direktivet (controlling interest) och artikel 10.1.1 (controlling interest) i modellreglerna. Det tredje stycket, som är nytt, motsvarar delvis avsnitt 1.4. i de administrativa riktlinjerna som publicerades i februari 2023 (Sovereign wealth fund and the definition of Ultimate Parent Entity).

Paragrafen innehåller en definition av begreppet bestämmande inflytande.

Det nya *tredje stycket* innebär att en viss typ av myndighetsenheter, vilka definieras i 32 § andra stycket, inte anses ha bestämmande inflytande över andra enheter. Det rör sig om offentliga förmögenhetsfonder (s.k. sovereign wealth funds).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

Marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande

29 a § Med marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett tillgodohavande

1. som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande,

2. som ger innehavaren en rätt att minska sin kostnad avseende skatt enligt 3 kap. 24 § i den stat som beviljar tillgodohavandet,

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

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (p. 37, ny punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4).

I paragrafen definieras begreppet ”marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande” (Marketable Transferable Tax Credit).

Det framgår att med ett med marknadsmässigt överlåtbart skatteti-llgodohavande avses ett tillgodohavande som inte är ett kvalificerat skatteti-llgodohavande (*förstapunkten*), ger innehavaren en rätt att minska sin kostnad avseende skatt enligt 3 kap. 24 § i den stat som beviljar tillgodohavandet (*andra punkten*), uppfyller kriteriet om överlåtbarhet i 29 b § (*tredje punkten*) och vars överlåtbarhet uppfyller kriteriet om marknadsmässighet i 29 c (*fjärde punkten*).

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.1.

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

För ett företag som har förvärvat rätten till ett skatteti-llgodohavande är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt om rätten kan överlåtas vidare till någon som inte är närstående enligt 29 e § under det räkenskapsår som rätten förvärvades. Rätten att överlåta tillgodohavandet vidare får inte vara mer begränsad än vad som gällde för det företag för vilket skatteti-llgodohavandet beviljades.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (p. 37, ny punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4).

I paragrafen definieras kriteriet om ”överlåtbarhet” (Legal transferability standard) som används i definitionen av ett marknadsmässigt överlåtbart skatteti-llgodohavande i 29 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.1.

29 c § För en koncernenhet för vilket skatteti-llgodohavandet beviljats är kriteriet om marknadsmässighet uppfyllt om skatteti-llgodohavandet överläts, till någon som inte är närstående enligt 29 e § inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §. Kriteriet är uppfyllt även om skatteti-llgodohavandet inte har överläts eller har överläts till en närstående part om liknande skatteti-llgodohavanden är föremål för handel mellan oberoende parter inom 15 månader från uppkomstårets utgång för ett pris som minst uppgår till det lägsta marknadsmässiga priset enligt 29 d §.

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (p. 37, ny punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4).

I paragrafen definieras kriteriet om ”marknadsmässighet” (Marketability standard) som används i definitionen av ett marknadsmässigt överlåtbart skatteti-llgodohavande i 29 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.1.

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

Nuvärdet ska beräknas med hänsyn till räntan på ett skuldinstrument utgivet av den stat som beviljat skatteti-llgodohavandet, med samma löptid upp till fem år och utgivet under det år tillgodohavandet överläts eller, om tillgodohavandet inte har överläts, uppkomståret. Nuvärdet ska också beräknas med hänsyn till det

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (p. 37, ny punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4).

I paragrafen definieras kriteriet om ”det marknadsmässigt lägsta priset” (Marketable Price Floor) som används i definitionen av marknadsmässighet i 29 c §.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.1.

29 e § *Vid tillämpning av 29 b och c §§ ska parterna anses vara närstående om*

– en av parterna, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset eller, i fråga om bolag, av sammanlagda röster och värdet av den andra parten eller

– någon annan, direkt eller indirekt, äger minst 50 procent av vinstintresset eller, i fråga om bolag, av sammanlagda röster och värdet av var och en av parterna.

Parterna ska alltid anses vara närstående om en av dem har bestämmande inflytande över den andre eller om någon annan har bestämmande inflytande över båda parterna.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (p. 37, ny punkt 112.1 i kommentaren till artikel 3.2.4).

I paragrafen regleras vad som ska vara uppfyllt för att två parter ska anses vara närstående när kriterierna om överlåtbarhet respektive marknadsmässighet (29 b och c §§) prövas.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.1.

Marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande

29 f § *Med icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande avses ett skattetillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande och som*

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

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (p. 44, ny punkt 14.1 i kommentaren till artikel 4.1.3.c).

I paragrafen definieras vad som menas med ett ”icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande” (Non-Marketable Transferable Tax Credit).

Övervägandena finns i avsnitt 13.4.1.

Övrigt skattetillgodohavande

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

Paragrafen – i dess ursprungliga lydelse – motsvarar artikel 3.39 i direktivet och artikel 10.1.1 (non-qualified refundable tax credit) i modellreglerna.

Paragrafen behandlar sådana skattetillgodohavanden som inte är kvalificerade skattetillgodohavanden enligt 29 §, marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden enligt 29 a § och icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden enligt 29 f §. Genom ändringen anges att det rör övrigt skattetillgodohavande.

Definitionen får betydelse vid tillämpningen av 3 kap. 18 d §.

Övervägandena finns i avsnitt 13.5.

32 § Med myndighetsenhet avses en enhet

1. som helt och hållet ägs av ett offentligt organ,
2. som inte bedriver handel eller näringsverksamhet och som har som huvudsakligt ändamål att fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter,
3. som är redovisningsskyldig inför det offentliga organet för sitt övergripande resultat och som årligen rapporterar in uppgifter till detta,
4. vars nettointkomster, om dessa fördelas, endast tillgodogörs det offentliga organet utan att någon del av nettointkomsterna fördelas till förmån för någon privatperson, och
5. vars tillgångar tillfaller det offentliga organet vid upplösning.

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

Paragrafen motsvarar delvis artikel 3.9 i direktivet och artikel 10.1.1 (governmental entity) i modellreglerna.

I paragrafen anges vilka enheter som är myndighetsenheter. Dessa är undantagna enheter enligt 1 kap. 5 §. Ändringen är endast redaktionell och innebär att beskrivningen av sådan verksamhet som avser offentliga förmögenhetsfonder (sovereign wealth funds) som tidigare fanns i punkten 2 b, flyttas till ett nytt *andra stycke*.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

3 kap.

6 § Vad avser nationell tilläggsskatt ska det justerade resultatet för svenska koncernenheter, i stället för en beräkning enligt 2–5 §§, beräknas enligt en nationell redovisningsstandard. Detta gäller om alla koncernenheter i en koncern beräknar det justerade resultatet enligt den standarden.

Första stycket gäller även för samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag.

Ändringarna i paragrafen har sin grund i avsnitt 5 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkterna 17–22) i riktlinjerna.

I paragrafen finns en specialregel vad avser nationell tilläggsskatt och beräkningen av det justerade resultatet.

Av ändringen i *första stycket* framgår att det justerade resultatet för svenska koncernenheter ska beräknas enligt en nationell redovisningsstandard vad avser nationell tilläggsskatt, i stället för en beräkning enligt 2–5 §§. Detta gäller om alla koncernenheter i en koncern beräknar det

justerade resultatet enligt den standarden. Det krävs således att beräkningarna av den nationella tilläggsskatten baseras på den nationella redovisningsstandarden i staten om alla koncernenheter som hör hemma i staten redan upprättar sina räkenskaper utifrån den nationella redovisningsstandarden. Detta villkor uppfylls också av en koncernenhet om enhetens redovisade resultat ingår i en koncernredovisning som är baserad på den nationella redovisningsstandarden och har upprättats av en annan enhet i koncernen. Bestämmelsen får endast tillämpas om den nationella redovisningsstandard används av koncernenheterna som hör hemma i staten. När det gäller koncernenheter som är fasta driftställen kan en stat som har infört nationell tilläggsskatt tillämpa regeln om en nationell redovisningsstandard endast om den utländska personen upprättar separata räkenskaper baserade på den nationella standarden för ett fast driftställe som hör hemma i den staten.

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår att första stycket gäller även för samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag.

Övervägandena finns i avsnitt 16.4.3.

6 a § *Med en nationell redovisningsstandard avses en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard. En godkänd redovisningsstandard får användas bara under förutsättning att resultatet justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.*

Som ytterligare förutsättning gäller att redovisningsstandard är tillåten enligt lag eller av ett godkänt redovisningsorgan i Sverige. Dessutom ska det vara ett krav enligt lag att alla koncernenheter upprättar redovisning eller att redovisningen är föremål för en extern revision för att redovisningsstandard ska anses vara nationell.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 5 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkterna 23–25) i riktlinjerna.

I paragrafen definieras en nationell redovisningsstandard.

Av *första stycket* framgår att för att det ska vara en nationell redovisningsstandard så måste den nationella redovisningsstandard vara antingen en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard enligt definitionerna i 2 kap. 20 och 21 §§. När det gäller redovisning som baseras på en godkänd redovisningsstandard så måste denna justeras för att förhindra en betydande snedvridning av konkurrensen (7 §). Redovisningsstandarderna måste vara tillåten enligt lag eller av ett godkänt redovisningsorgan i staten (2 kap. 21 § andra stycket).

Av *andra stycket* framgår att som ytterligare förutsättning för att det ska vara fråga om en nationell redovisningsstandard gäller att den nationella redovisningsstandard är tillåten enligt lag eller av ett godkänt redovisningsorgan i Sverige. Dessutom ska det vara ett krav enligt lag att alla koncernenheter upprättar redovisning eller att redovisningen är föremål för en extern revision. Definitionen av nationell redovisningsstandard omfattar således alla redovisningsstandarder som uppfyller villkoren. Därför kan en stat som infört en nationell tilläggsskatt ha mer än en nationell redovisningsstandard om standarden är tillåten enligt lag eller ett godkänt redovisningsorgan. Till exempel kan lagstiftningen i en stat som har infört nationell tilläggsskatt kräva att enheter upprättar sin redovisning utifrån nationell god redovisningssed och dessutom ha räkenskaper som används vid upprättandet av koncernredovisningen i

enlighet med IFRS för enheter som ingår i stora multinationella koncerner eller multinationella koncerner vars ägarintressen handlas på en börs. I denna situation betraktas IFRS, utöver den redovisning som upprättas i enlighet med nationell god redovisningssed, som en nationell redovisningsstandard.

Övervägandena finns i avsnitt 16.4.3.

6 b § *Om inte alla svenska koncernenheter använder samma nationella redovisningsstandard eller om koncernenheternas redovisning avser ett annat räkenskapsår än vad som gäller för koncernredovisningen ska det justerade resultatet beräknas enligt 2–5 §§.*

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 5 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 18 och 21) i riktlinjerna.

I paragrafen behandlas situationen när inte alla svenska koncernenheter har samma redovisningsstandard eller om redovisningen inte avser samma räkenskapsår som gäller för koncernredovisningen.

Av paragrafen framgår att om inte alla svenska koncernenheter använder samma nationella redovisningsstandard eller om koncernenheternas redovisning avser ett annat räkenskapsår än vad som gäller för koncernredovisningen ska det justerade resultatet beräknas enligt 2–5 §§. När räkenskapsåret vad avser den nationella redovisningen skiljer sig från räkenskapsåret för koncernredovisningen, kan det skapa en bristande överensstämmelse mellan beräkningarna av den nationella tilläggsskatten och de beräkningar som skulle ha krävts enligt huvudregeln. I dessa situationer måste den stat som har infört den nationella tilläggsskatten kräva att moderföretagets redovisningsstandard används för att säkerställa överensstämmelse mellan huvudregeln och regelverket om nationell tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.4.3.

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

Detta gäller dock inte om

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

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

Paragrafen motsvarar artikel 16.1 b (definition av undantagen utdelning) och artikel 16.2 b (bestämmelsen om att det redovisade resultatet ska justeras för undantagen utdelning) i direktivet. I modellreglerna finns motsvarande materiella bestämmelse i artikel 3.2.1 b och motsvarande definitioner av undantagen utdelning ”excluded dividend”, portföljinnehav ”short-term portfolio shareholding” och ägarintresse ”ownership interest” i artikel 10.1.1.

I paragrafen finns bestämmelser om hanteringen av undantagna utdelningar.

Ändringen i *andra stycket* innebär att bestämmelsen utvidgas till att även omfatta försäkringsinvesteringsenheter. Detta innebär att utdelning som

lämnas av en investeringsenhet eller av en försäkringsinvesteringsenhet och som omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 § ska tas med i det justerade resultatet.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

Utdelning på vissa finansiella instrument

9 a § Om ett finansiellt instrument i redovisningen delas upp på en del eget kapital och en del skuld ska mottagen utdelning som är hänförlig till den del som redovisas som skuld inte behandlas som utdelning eller annan värdeöverföring enligt 9 §.

Om ett finansiellt instrument som utfärdats av en koncernenhet och som innehas av en koncernenhet i samma koncern behandlas som skuld i redovisningen hos en av dessa och som eget kapital hos den andra, ska utfärdarens klassificering gälla vid tillämpning av 9 §.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 2.3 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (p. 13, ändring av punkt 37 i kommentaren till artikel 3.2.1.b och p. 14, ändring av p. 85 i kommentaren till artikel 10.1).

I paragrafen behandlas utdelning på vissa finansiella instrument.

Bestämmelsen i *första stycket* gäller s.k. sammansatta finansiella instrument, dvs. finansiella instrument som för utfärdaren kan sägas bestå av en del eget kapital och en del skuld. Detta blir aktuellt för exempelvis konvertibla skuldebrev. Redovisningsmässigt måste ett företag som ger ut sådana instrument dela upp det på en del eget kapital och en del skuld. Genom bestämmelsen klargörs att den del av avkastningen som utgivaren behandlar som skuld inte ska behandlas som utdelning (som är skattefri om kriterierna för detta är uppfyllda).

Bestämmelsen i *andra stycket* behandlar sådana finansiella instrument som kan ha en asymmetrisk behandling i redovisningen på så sätt att ett och samma instrument behandlas som skuld för den ena parten och som eget kapital för den andre. Som exempel nämns vissa typer av preferensaktier. Sådan asymmetrisk behandling kan inte accepteras när utgivare och innehavare av ett sådant finansiellt instrument ingår i samma koncern. I så fall ska båda parterna klassificera instrumentet på samma sätt. Om de inte har gjort det i sina resp. redovisningar ska den klassificering som utgivaren tillämpar även tillämpas av den andra parten.

Övervägandena finns i avsnitt 9.4.

Kvalificerade skattetilgodohavanden

18 § Kvalificerade skattetilgodohavanden ska tas upp som intäkt.

Om en koncernenhet har beviljats ett kvalificerat skattetilgodohavande i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, får enheten välja att i stället minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetilgodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

En koncernenhet som har beviljats ett kvalificerat skattetilgodohavande och avyttrar det ska behandla avyttringen enligt 18 b §. En koncernenhet som förvärvar ett kvalificerat skattetilgodohavande ska behandla detta enligt 18 c §.

Paragrafen motsvaras av artikel 16.5 i direktivet och artikel 3.2.4 i modellreglerna. Paragrafens andra stycke som är nytt motsvarar del av artikel 3.2.4 och punkt 36 i den administrativa riktlinjen från juli 2023

(ändring av kommentarspunkt 111 till artikel 3.2.4). Det nya tredje stycket motsvarar punkt 37 i den administrativa riktlinjen från juli 2023 (ny kommentarspunkt 112.6 till artikel 3.2.4).

I paragrafen behandlas skattetillegodohavanden.

Enligt bestämmelsen i det nya *andra stycket* får en koncernenhet som har beviljats ett kvalificerat skattetillegodohavande i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, välja att i stället för vad som sägs i första stycket minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetillegodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

Av det nya *tredje stycket* framgår att en koncernenhet som har beviljats ett kvalificerat skattetillegodohavande och avyttrar det ska behandla avyttringen enligt 18 b §. Det framgår också att en koncernenhet som förvärvar ett kvalificerat skattetillegodohavande ska behandla detta enligt 18 c §.

Övervägandena finns i avsnitt 13.2.

Marknadsmässigt överlåtbara skattetillegodohavanden

18 a § En koncernenhet för vilken ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillegodohavande har beviljats ska ta upp detta som intäkt.

Om en koncernenhet har beviljats ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillegodohavande i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång, får denna välja att i stället minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetillegodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

Till den del som skattetillegodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska det dras av som kostnad eller höja det skattemässiga värdet på tillgången.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (p. 37, ny punkt 112.4 i kommentaren till artikel 3.2.4).

I paragrafen regleras hur en koncernenhet för vilken ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillegodohavande har beviljats ska hantera detta.

Enligt bestämmelsen i *första stycket* gäller att tillgodohavandet ska tas upp som intäkt.

Enligt *andra stycket* finns en alternativ bestämmelse för sådana skattetillegodohavande som har beviljats i samband med förvärv eller tillverkning av en tillgång. För sådana tillgodohavanden får koncernenheten välja att i stället för vad som sägs i första stycket minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. Detta gäller bara om koncernenheten har hanterat skattetillegodohavandet på motsvarande sätt i redovisningen.

I *tredje stycket* anges att till den del som skattetillegodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska det dras av som kostnad eller höja det skattemässiga värdet på tillgången. Det alternativ som väljs ska överensstämma med det val som gjorts enligt första eller andra styckena.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.2.

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

Om en koncernenhet överlåter tillgodohavandet senare än 15 månader från uppkomstårets utgång ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad för överlåtelseåret. Om koncernenheten har utnyttjat möjligheten att ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad proportionellt över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (p. 37, ny punkt 112.5 i kommentaren till artikel 3.2.4).

I paragrafen regleras vad som gäller när en koncernenhet för vilken ett marknadsmissigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats överlåter detta.

I *första stycket* regleras vad som gäller om tillgodohavandet överlåts inom 15 månader från uppkomstårets utgång. Enligt 2 kap. 29 b § är uppkomståret det räkenskapsår då rättigheten uppkommer. I så fall ska försäljningspriset tas upp som intäkt för uppkomståret i stället för vad som anges i 18 a § andra stycket.

I *andra stycket* regleras vad som gäller om tillgodohavandet överlåts senare än 15 månader från uppkomstårets utgång. I så fall ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad för överlåtelseåret. Om koncernenheten har utnyttjat möjligheten att ta upp en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod ska skillnaden mellan det återstående tillgodohavandet och försäljningspriset dras av som kostnad proportionellt över tillgångens återstående nyttjandeperiod. Med återstående tillgodohavande avses den del av tillgodohavandet som ännu inte har utnyttjats för skatteminskning.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.2.

18 c § *En koncernenhet som förvärvar ett marknadsmissigt överlåtbart skattetillgodohavande och använder detta för att minska sådan medräknad skatt som anges i 3 kap. 24 och 25 §§ ska ta upp skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjas som intäkt samma år som skatteminskningen erhålls.*

Om förvärvaren säljer skattetillgodohavandet vidare ska en vinst tas upp som intäkt eller en förlust dras av som kostnad under försäljningsåret. Vinsten eller förlusten beräknas som försäljningspriset

- minskat med anskaffningsvärdet för tillgodohavandet,*
- ökat med de skatteminskningar som har erhållits, och*
- minskat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket.*

Om skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska ett belopp dras av som kostnad samma år som skattetillgodohavandet löper ut. Beloppet motsvarar anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet

- ökat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket, och*
- minskat med de skatteminskningar som har erhållits.*

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (p. 37, ny punkt 112.6 i kommentaren till artikel 3.2.4).

I paragrafen regleras vad som gäller för en koncernenhet som har förvärvat ett marknadsmissigt överlåtbart skattetillgodohavande.

Enligt *första stycket* ska en koncernenhet som förvärvar ett marknadsmissigt överlåtbart skattetillgodohavande och använder detta för

att minska sådan medräknad skatt som anges i 3 kap. 24 och 25 §§ ta upp skillnaden mellan skatteminskningen och anskaffningsvärdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjas som intäkt samma år som skatteminskningen erhålls.

I *andra stycket* regleras vad som gäller om förvärvaren säljer skattetillgodohavandet vidare. I så fall ska en vinst tas upp som intäkt eller en förlust dras av som kostnad under försäljningsåret. Vinsten eller förlusten beräknas som försäljningspriset

- minskat med anskaffningsvärdet för tillgodohavandet,
- ökat med de skatteminskningar som har erhållits, och
- minskat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket.

I *tredje stycket* regleras vad som gäller om skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats för skatteminskning. I så fall ska ett belopp dras av som kostnad samma år som skattetillgodohavandet löper ut. Beloppet motsvarar anskaffningsvärdet för skattetillgodohavandet

- ökat med samtliga belopp som har tagits upp enligt första stycket, och
- minskat med de skatteminskningar som har erhållits.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.3.

Övriga skattetillgodohavanden

18 d § *Ett icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande eller ett övrigt skattetillgodohavande ska inte tas upp som intäkt.*

Bestämmelsen, som är ny, motsvarar del av artikel 3.2.4 samt punkt 44 i avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (ny punkt 14.1 i kommentaren till artikel 4.1.3.c).

I paragrafen regleras vad som gäller för icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande och övriga skattetillgodohavande (se definition i 2 kap. 30 §). Det framgår att sådana inte ska tas upp som intäkt

Övervägandena finns i avsnitt 13.5.

20 § Vid beräkning av det justerade resultatet för ett försäkringsföretag som har redovisat en sådan skattekostnad som avses i 25 § 3 ska avdrag göras för motsvarande belopp som har redovisats som en intäkt och som avser sådan skatt.

Vid beräkningen av det justerade resultatet ska eventuell avkastning på försäkringstagarnas kapital som inte återspeglas i försäkringsföretagets redovisning av vinst eller förlust tas med, i den mån motsvarande förändring av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av vinst eller förlust.

Till den del en förändring av försäkringsföretagets skuld till försäkringstagare motsvaras av en utdelning eller annan värdeöverföring som vid tillämpning av 9 § inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, ska förändringen av skulden inte tas med vid beräkningen. Detsamma gäller för vinster och förluster som vid tillämpning av 10 § inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet.

Paragrafen motsvarar artikel 16.10 i direktivet och artikel 3.2.9 i modellreglerna. Det tredje stycket, som är nytt, motsvarar avsnitt 3.4. i de administrativa riktlinjerna som publicerades den 1 februari 2023 (Liabilities related to Excluded Dividends and Excluded Equity Gain or Loss from securitites held on behalf of policyholders (Article 3.2.1(b) and Article 3.2.1 (c)).

I paragrafen behandlas frågor som gäller beräkning av det justerade resultatet för försäkringsföretag.

I *första* och *andra stycket* görs endast redaktionella ändringar.

I det *tredje stycket*, som är nytt, anges att förändringar av försäkringsföretagets skuld inte ska tas med vid beräkningen av det justerade resultatet, till den del förändringen motsvaras av utdelningar, värdeöverföringar, vinster eller förluster som enligt 9 § eller 10 § undantas från samma beräkning. Genom bestämmelsen behandlas intäkter och kostnader symmetriskt. Vidare säkerställs en korrekt beräkning av försäkringsföretagets effektiva skattesats. Det finns en valmöjlighet att inte tillämpa 9 eller 10 § enligt sina ordalydelser (se 4 kap. 12 e och d §§). I det fall valmöjligheten utnyttjas och en utdelning, annan värdeöverföring, vinst eller förlust därför tas med vid beräkningen av det justerade resultatet trots att det är ett resultat som i sig omfattas av 9 eller 10 §, då ska också motsvarande förändring av skulden till försäkringstagare tas med.

Övervägandena finns i avsnitt 12.1.

23 § Den justerade skattekostnaden är summan av de redovisade kostnaderna avseende medräknade aktuella skatter efter justeringar för

1. nettobeloppet för tillägg och minskningar enligt 28 och 29 §§,

2. det uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt 30–34 §§, och

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

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

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

I paragrafen behandlas den justerade skattekostnaden.

Ändringen är av rättelsekaraktär och innebär en redaktionell ändring i hänvisningen till 28 och 29 §§ resp. 30–34 §§ i första stycket första och andra punkten.

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

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

Paragrafen motsvarar artikel 24.5 i direktivet och artikel 4.3.2.e i modellreglerna. Det andra stycket, som är nytt, motsvarar den nya punkten 118.30 i kommentaren till artikel 10.1, vilken infördes genom riktlinjerna från februari 2023 som ändrats genom riktlinjerna från juli 2023.

I paragrafen behandlas medräknade skatter som avser utdelning under räkenskapsåret och hur sådan skatt ska fördelas mellan en utdelande och en mottagande koncernenhet.

I paragrafen anges att skattekostnaden enligt 24 och 25 §§ i en koncernenhets räkenskaper för utdelning från en annan koncernenhet ska fördelas till den koncernenhet som lämnade utdelningen.

Av det *andra stycket*, som är nytt, framgår att vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som avser utländsk skatt och som fördelas till en svensk koncernenhet enligt första stycket inte beaktas. Denna bestämmelse rör utländsk skatt. Av punkt 118.30 framgår att detta syftar t.ex. på skatt som tas ut på nettobasis och att källskatt som tas ut i den stat där den koncernenhet som lämnar utdelningen hör hemma inte omfattas. Eventuell svensk källskatt på utdelningen omfattas därmed inte. Utländsk skatt som fördelas till en svensk koncernenhet ska alltså inte beaktas vid beräkning av om enheten är beskattad minst på miniminivån, eftersom denna nivå ska uppnås genom den svenska nationella tilläggsskatten.

Övervägandena finns i avsnitt 16.4.4.

28 § Skattekostnaden ska ökas med medräknade skatter enligt följande:

1. skatt som redovisats som en kostnad som påverkar resultatet före skatt,
2. skatt som avser uppskjutna skattefordringar som hanteras enligt 4 kap. 14 § första stycket,
3. belopp som avser betalning under räkenskapsåret av skatt som tidigare år inte räknats med som en skattekostnad för att skattesituationen då var osäker, och
4. belopp som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett kvalificerat skattetillgodohavande *eller ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande* om beloppet har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.

Paragrafen motsvarar artikel 21.2 i direktivet och artikel 4.1.2 i modellreglerna. Vissa delar har emellertid hämtats från definitionen i artikel 20.1.

I paragrafen anges på vilket sätt medräknade skatter ska läggas till den redovisade aktuella skattekostnaden för att beräkna den justerade skattekostnaden.

I paragrafen behandlas de poster som skattekostnaden ska ökas med. Ändringen i *punkt 4* innebär att ökning även ska göras med belopp som avser tillgodohavande eller återbetalning av ett marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande om beloppet har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.2.

29 § Skattekostnaden ska minskas med

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

Första stycket 3 ska inte tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden, *marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden eller icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden. För icke marknadsmässigt överlåtbara skattetillgodohavanden gäller i stället 29 a §.*

Paragrafen motsvarar artikel 21.3 i direktivet och artikel 4.1.3 i modellreglerna. Vissa delar har emellertid hämtats från definitionen i artikel 20.1. Ändringen saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (p. 44, ändrad punkt 14 i kommentaren till artikel 4.1.3.c).

I paragrafen anges vad som ska dras ifrån den redovisade skattekostnaden för att få fram den justerade skattekostnaden.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om att första stycket 3 inte ska tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden. Denna bestämmelse ändras på så sätt att punkt 3 inte heller ska tillämpas på marknadsmissigt överlåtbara skattetillgodohavanden eller icke marknadsmissigt överlåtbara skattetillgodohavanden. Hanteringen av dessa skattetillgodohavanden framgår av 18–18 c §§. Ett icke marknadsmissigt överlåtbart skattetillgodohavande ska inte tas upp som inkomst utan minska skatten. Punkt 3 ska inte heller tillämpas på sådana. För dessa gäller i stället 29 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 13.4.2.

29 a § För en koncernenhet för vilken ett icke marknadsmissigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar den skatteminskning som enheten har tagit emot med stöd av tillgodohavandet under året och det belopp som enheten har erhållit som ersättning för skattetillgodohavandet under året.

För en koncernenhet som har förvärvat ett icke marknadsmissigt överlåtbart skattetillgodohavande ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan anskaffningsvärdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjas och skatteminskningen som erhålls det året.

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (p. 44, ändrad punkt 14 i kommentaren till artikel 4.1.3.c).

I paragrafen regleras vad som gäller för icke marknadsmissigt överlåtbara skattetillgodohavanden.

Bestämmelsen i *första stycket* gäller för en koncernenhet för vilken ett icke marknadsmissigt överlåtbart skattetillgodohavande har beviljats. I dessa fall ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar den skatteminskning som enheten har tagit emot med stöd av tillgodohavandet under året och det belopp som enheten har erhållit som ersättning för skattetillgodohavandet under året om detta har överlåtits.

I *andra stycket* regleras vad som gäller för en koncernenhet som har förvärvat ett icke marknadsmissigt överlåtbart skattetillgodohavande. I så fall ska skattekostnaden minskas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan anskaffningsvärdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjas och skatteminskningen som erhålls det året.

I *tredje stycket* regleras vad som gäller om förvärvaren säljer skattetillgodohavandet vidare. I så fall ska en vinst på tillgodohavandet minska skattekostnaden det året och en förlust dras av som kostnad.

Övervägandena finns i avsnitt 13.4.2.

31 a § För en moderenhet som är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag ska en fiktiv uppskjuten skattefordran beräknas, om

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

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

3. utländsk skatt inte får avräknas senare år, och

4. belopp som inte avräknats ett tidigare år beaktas vid omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk.

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

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

Paragrafen, som är ny, motsvarar delvis riktlinje 2.8 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (punkten 82.3).

Paragrafen behandlar situationen när en moderenhet har en inhemsk förlust och inkomst av ett kontrollerat utländskt företag (s.k. CFC-bolag). I lagen om tilläggsskatt är uttrycket system för beskattning av kontrollerade utländska företag (Controlled Foreign Company Tax Regime; CFC) definierat i 2 kap. 26 §.

En fiktiv uppskjuten skattefordran motsvaras inte av en fordran som redovisats i räkenskaper. Bestämmelserna i 34 § 7 om skattereduktion som inte ska räknas med vid beräkning av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet beräknas aktualiseras därmed inte.

Av *första stycket* framgår att en fiktiv uppskjuten skattefordran ska beräknas. Detta gäller om en moderenhets inhemska förlust helt eller delvis ska kvittas mot inkomst i dess CFC-bolag och utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter sådan kvittning. En ytterligare förutsättning är att, utländsk skatt inte får rullas framåt för avräkning senare år (dvs. s.k. carry forward är inte tillåtet) utan belopp som inte avräknats ett år beaktas senare år genom regler om omklassificering av inhemsk inkomst till utländsk sådan.

Av *andra stycket* framgår hur den fiktiva uppskjutna skattefordran ska beräknas. Fordran ska uppgå till den inhemska förlusten som kvittas multiplicerad med det lägre av den nationella skattesatsen och minimiskattesatsen.

Av *tredje stycket* framgår vad som gäller om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen. Den särskilda uppskjutna skattefordran räknas om genom att beloppet enligt andra stycket multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1

31 b § När en sådan omklassificering som anges i 31 a § första stycket 4 sker och utländsk skatt därför avräknas ska den justerade skattekostnaden ökas med ett belopp som motsvarar så stor del av den fiktiva uppskjutna skattefordran beräknad enligt 31 a § som motsvarar det belopp som avräknats till följd av omklassificeringen.

Paragrafen, som är ny, motsvarar delvis riktlinje 2.8 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (punkten 82.3).

Av paragrafen framgår vid vilken tidpunkt en fiktiv uppskjuten skattefordran ska återföras och med vilket belopp.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.

32 a § För en moderenhet som är skattskyldig för inkomst i ett kontrollerat utländskt företag ska en särskild uppskjuten skattefordran beräknas, om

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

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

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

Den särskilda uppskjutna skattefordran i första stycket ska uppgå till det lägsta av

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

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

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

Paragrafen, som är ny, motsvarar del av riktlinje 2.8 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (punkt 82.2).

Paragrafen behandlar situationen när en moderenhet har en inhemska förlust och inkomst av ett kontrollerat utländskt företag (s.k. CFC-bolag). I lagen om tilläggsskatt är uttrycket system för beskattning av kontrollerade utländska företag (Controlled Foreign Company Tax Regime; CFC) är definierat i 2 kap. 26 §.

En särskild uppskjuten skattefordran motsvaras av en fordran som redovisats i räkenskaperna. Bestämmelserna i 34 § 7 om skattereduktion som inte ska räknas med vid beräkning av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet beräknas aktualiseras därmed (se kommentaren till 34 §).

Av första stycket framgår att en särskild uppskjuten skattefordran ska beräknas. Detta gäller om en moderenhets inhemska förlust helt eller delvis ska kvittas mot inkomst i dess CFC-bolag och utländsk skatt får avräknas mot enhetens skatt på den utländska inkomsten först efter sådan kvittning. Som ytterligare förutsättning gäller att, utländsk skatt får rullas framåt för avräkning något senare år mot skatt på inhemska inkomst som ingår i beräkningen av enhetens justerade resultat (dvs. s.k. carry forward är tillåtet).

Av andra stycket framgår hur den särskilda uppskjutna skattefordran ska beräknas. Fordran ska uppgå till den inhemska förlusten som kvittas multiplicerad med det lägre av den nationella skattesatsen och minimiskattesatsen.

Av tredje stycket framgår vad som gäller om den nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen. Den särskilda uppskjutna skattefordran

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

Övervägandena finns i avsnitt 10.1

32 b § När avräkning av utländsk skatt sker ett senare år på det sätt som anges i 32 a § första stycket 3, ska den justerade skattekostnaden ökas med ett belopp som motsvarar den särskilda uppskjutna skattefordran.

Paragrafen, som är ny, motsvarar del av riktlinje 2.8 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (punkt 82.2).

Av paragrafen framgår vid vilken tidpunkt en särskild uppskjuten skattefordran ska återföras och med vilket belopp.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.

34 § Följande ska inte räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet:

1. skattekostnad som är hänförlig till poster som inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet,

2. skattekostnad som är osäker,

3. skattekostnad som avser utdelning från en koncernenhet,

4. skattekostnad som avser en uppskjuten skatteskuld om skatteskulden omfattas av ett val enligt 4 kap. 17 §,

5. effekter som uppstår när värdet i redovisningen på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i redovisningen ändras,

6. skattekostnad som uppstår till följd av att den nationella skattesatsen ändras, och

7. effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas.

Första stycket 7 ska inte tillämpas på en sådan särskild uppskjuten skattefordran som avses i 32 a §.

Paragrafen motsvarar artikel 22.1 och 22.5 i direktivet och artikel 4.4.1, 4.4.6 och 4.4.7 i modellreglerna (punkterna 69–82 i kommentaren). Vissa bestämmelser finns dock i andra artiklar. Det andra stycket, som är nytt, motsvarar delvis punkt 82.2 i riktlinje 2.8 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023.

I paragrafen finns de grundläggande bestämmelserna om vad som inte ska tas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet.

I det nya *andra stycket* framgår att punkt 7 i paragrafens första stycke inte ska tillämpas på en sådan särskild uppskjuten skattefordran som avses i 32 a §. Enligt den punkten ska inte effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller ett reduktionsbelopp utnyttjas räknas med vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1

37 § Den effektiva skattesatsen är kvoten av de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i den staten. *Om de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat uppgår till ett negativt belopp, ska en överskjutande skattefordran bestämmas. Den överskjutande skattefordran*

ska bestämmas till samma belopp som den sammanlagda justerade skattekostnaden uppgår till. Vid beräkningen av den effektiva skattesatsen ska den sammanlagda justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten ökas med ett positivt belopp motsvarande den överskjutande skattefordran.

Justerat resultat och justerad skattekostnad som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet ska inte räknas med. Särskilda regler för beräkning av effektiv skattesats för sådana enheter finns i 7 kap. 28 och 29 §§.

Paragrafen motsvarar artikel 26.1–3 i direktivet och artikel 5.1.1–5.1.3 i modellreglerna. Den nya bestämmelsen i första stycket motsvarar delvis riktlinjen om överskjutande skattefordran i avsnitt 2.7. i de administrativa riktlinjerna som publicerades i februari 2023 (Excess Negative Tax Carry-forward guidance). Ändringen i andra stycket följer av avsnitt 3.1. i nämnda riktlinjer (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Av paragrafen framgår hur den effektiva skattesatsen för koncernenheterna i en stat ska beräknas.

I första stycket införs en ny bestämmelse som ska tillämpas om de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat uppgår till ett negativt belopp. Att skattekostnaden är negativ betyder att det är en intäkt, dvs. en skattefordran. I så fall ska en överskjutande skattefordran bestämmas. Den överskjutande skattefordran uppgår till samma belopp som den negativa skattekostnaden. Vid beräkningen av den justerade skattesatsen ska de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i staten ökas med ett positivt belopp motsvarande den överskjutande skattefordran. Det innebär att den effektiva skattesatsen uppgår till noll procent.

Ändringen i andra stycket innebär att även försäkringsinvesteringsenheter, i likhet med investeringsenheter, ska undantas från beräkningen avseende övriga koncernenheter. Ändringen är en följd av att de särskilda regler för beräkning av effektiv skattesats för investeringsenheter som finns i 7 kap. 28 och 29 §§ utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringsenheter.

Övervägandena finns i avsnitt 7 och 12.3.

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar del av riktlinjen om överskjutande skattefordran i avsnitt 2.7. i de administrativa riktlinjerna som publicerades i februari 2023 (Excess Negative Tax Carry-forward guidance).

Paragrafen anger hur en överskjutande skattefordran ska hanteras under de år som följer efter det räkenskapsår då fordran har beräknats.

Om det under ett efterföljande räkenskapsår uppkommer ett sammantaget positivt justerat resultat i den aktuella staten och om den sammanlagda justerade skattekostnaden i staten uppgår till ett positivt

belopp, ska den sammanlagda justerade skattekostnaden minskas med ett belopp motsvarande den uppskjutna skattefordran. Att skattekostnaden uppgår till ett positivt belopp betyder att det är en kostnad. Minskningen ska göras högst med ett belopp som motsvarar den positiva skattekostnaden, dvs. så att den justerade skattekostnaden som lägst uppgår till noll efter minskningen. Den överskjutande skattefordran kan ha beräknats enligt antingen 37 § eller enligt 4 kap. 19 §.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

37 b § När en överskjutande skattefordran bestäms ska fordran registreras i en förteckning över överskjutande skattefordringar.

När en överskjutande skattefordran minskar den justerade skattekostnaden enligt 37 a § ska den överskjutande skattefordran i förteckningen minskas med samma belopp.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar delvis riktlinjen om överskjutande skattefordran i avsnitt 2.7. i de administrativa riktlinjerna som publicerades i februari 2023 (Excess Negative Tax Carry-forward guidance).

I paragrafen finns bestämmelser om att berörda koncernenheter ska hålla en förteckning över överskjutande skattefordringar samt hur sådana fordringar ska hanteras.

Av *första stycket* framgår att när en överskjutande skattefordran bestäms ska fordran registreras i en förteckning över överskjutande skattefordringar.

I förteckningen ska såväl ökningarna som minskningar av den överskjutande skattefordran redovisas, vilket framgår av *andra stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

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

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

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

Motsvarande bestämmelser i direktivet finns bland annat i artikel 27.1–27.4. I modellreglerna finns motsvarande reglering i artikel 5.2.

I paragrafen finns den grundläggande bestämmelsen om beräkning av tilläggsskattebelopp för en stat.

Ändringen i *andra stycket* innebär att även försäkringsinvesteringsenheter, i likhet med investeringsenheter, ska undantas från beräkningen avseende övriga koncernenheter. Ändringen är en följd av att de särskilda

reglerna för beräkning av tilläggsskattebeloppet för investeringsenheter som finns i 7 kap. 30 § utvidgas till att också omfatta försäkrings- investeringsenheter. Detta följer av avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna som från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

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

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

Paragrafen motsvarar del av artikel 27.3 och artikel 11.2–3 i direktivet och artikel 5.2.3 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas hur nationell tilläggsskatt som betalas i den stat som koncernenheten hör hemma ska beaktas när Sverige beräknar tilläggsskattebeloppet för den staten.

Bestämmelsen har ändrats på så sätt att det andra stycket i bestämmelsen har tagits bort då det har tillkommit en bestämmelse i 8 kap. 19 § som ersätter stycket som tagits bort. Ändringen innebär att det nuvarande tredje stycket blir det andra stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 8.

4 kap.

Säkringsinstrument

12 a § Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterade enheten välja att inte ta med vinster och förluster hänförliga till valutakursförändringar avseende säkringsinstrument som återspeglas i koncernenhetens redovisade resultat, om

1. den aktuella valutakursrisken som har säkrats genom säkringsinstrumentet avser ett ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav,

2. vinster och förluster hänförliga till säkringsinstrumentet redovisas direkt mot eget kapital i moderföretagets koncernredovisning, och

3. säkringsinstrumentet bedöms utgöra en effektiv säkring enligt de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning.

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar bestämmelsen om säkringsinstrument i avsnitt 2.2. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Excluded Equity Gains or Loss and hedges of investments in foreign operations).

I paragrafen behandlas hanteringen av vinster och förluster hänförliga till valutafluktuationer avseende säkringsinstrument.

Det framgår av första stycket att den rapporterade enheter under vissa förutsättningar får välja att inte ta med vinster och förluster hänförliga till valutafluktuationer avseende säkringsinstrument. Detta gäller under

förutsättning att den valutakurseffekt som har säkrats genom säkringsinstrumentet avser ett ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav (*första punkten*). Begreppet ägarintresse definieras i 2 kap. 15 § och begreppet portföljinnehav i 2 kap. 17 §. Vidare krävs för regelns tillämpning att vinster och förluster hänförliga till säkringsinstrumentet redovisas direkt mot eget kapital, dvs. inte över resultaträkningen, i moderföretagets koncernredovisning (*andra punkten*). Vidare krävs att det aktuella säkringsinstrumentet bedöms utgöra en effektiv säkring enligt de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning (*tredje punkten*). Genom bestämmelsen behandlas en värdeförändring avseende en investering i verksamhet i en annan valuta (investment in foreign operation) och motsvarande värdeförändring av ett säkringsinstrument avseende valutakursrisken symmetriskt. En orealiserad värdeförändring avseende ägarintressen som inte är portföljinnehav ska enligt 3 kap. 9 § 1 inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet. Om valmöjligheten utnyttjas behandlas en värdeförändring av ett säkringsinstrument som avser ett sådant ägarintresse på samma sätt som värdeförändringen avseende ägarintresset.

Av *andra stycket* framgår att valet är giltigt i fem år från och med det år som valet avser. Det innebär att om ett sådant val görs avseende räkenskapsåret 2025, så måste valet tillämpas också avseende räkenskapsåren 2026, 2027, 2028 och 2029. Det är möjligt att återkalla valet med verkan från och med räkenskapsår 2030. Om valet inte återkallas, fortsätter det att gälla tills vidare. Om valet återkallas, så är återkallelsen bindande i fem år från och med det år som återkallelsen avser. Det innebär att om återkallelse sker avseende räkenskapsår 2030, så är det inte möjligt att åter göra det aktuella valet förrän tidigast år 2035.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.

Ackordsvinster

12 b § Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterade enheten välja att inte ta med en ackordsvinst om förutsättningarna i 1 eller 2 är uppfyllda:

1. Ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som
 - a) övervakas av en domstol eller motsvarande instans, eller
 - b) hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande.
2. Ackord beviljas i förhållande till en borgenär som inte är i intressegemenskap med gäldenären och det är rimligt att anta att gäldenären skulle bli insolvent inom tolv månader, om det inte vore för det medgivna ackordet.

Om en ackordsuppgörelse omfattar både borgenärer som är och som inte är i intressegemenskap med gäldenären, gäller första stycket hela ackordsuppgörelsen.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar delvis bestämmelsen om ackordsvinster i avsnitt 2.4 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Treatment of debt releases).

I paragrafen behandlas hanteringen av ackordsvinster.

Det framgår av *första stycket* att den rapporterade enheten under vissa förutsättningar får välja att inte ta med en ackordsvinst vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet.

Enligt *första punkten* gäller det under förutsättning att ackordet följer av ett konkurs- eller insolvensförfarande som övervakas av en domstol eller motsvarande instans (a). Det kan också röra sig om ett förfarande som hanteras av en oberoende konkursförvaltare eller motsvarande person (b). Kriteriet är brett formulerat för att täcka in de olika former av konkurs- och insolvensförfaranden som kan finnas världen över. Det ska dock röra sig om ett formellt förfarande enligt den lagstiftning som gäller i den aktuella staten, för att kriteriet ska anses vara uppfyllt.

Enligt *andra punkten* krävs för regelns tillämpning att ackord beviljas i förhållande till en borgenär som inte är i intressegemenskap med gäldenären, dvs. med den aktuella koncernenheten. Vad som avses med intressegemenskap framgår av 12 d §. Det krävs också att det är rimligt att anta att gäldenären skulle bli insolvent inom tolv månader, om det inte vore för det medgivna ackordet. Vid denna bedömning tas det endast hänsyn till ackord som beviljats i förhållande till borgenärer som inte är i intressegemenskap med gäldenären. Att det är ”rimligt att anta” innefattar ett krav på bevisning från en oberoende part, exempelvis ett intyg från en extern revisor.

Av *andra stycket* framgår att om en ackordsuppgörelse som uppfyller kriterierna i punkt 1 eller 2 innefattar både borgenärer som är och som inte är i intressegemenskap med gäldenären, gäller valmöjligheten att undanta ackordsvinsten hela ackordsuppgörelsen. I sådana fall får alltså även ackord i förhållande till borgenärer i intressegemenskap beaktas.

Det rör sig inte om varken ett s.k. ett-årigt (One-Year Election) eller femårigt val (Five-Year Election), utan valet gäller för en isolerad händelse, dvs. den aktuella ackordsuppgörelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

12 c § Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterade enheten också välja att inte ta med en ackordsvinst i det justerade resultatet om

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

2. gäldenärens skulder omedelbart före ackordsuppgörelsen översteg värdet av dess tillgångar.

Det belopp som får undantas vid beräkningen uppgår till det lägsta av

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

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar delvis bestämmelsen om ackordsvinster i avsnitt 2.4 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Treatment of debt releases).

I paragrafen behandlas hanteringen av ackordsvinster.

Det framgår av *första stycket* att den rapporterade enheten under vissa förutsättningar får välja att inte ta med en ackordsvinst vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet, utöver vad som anges i 12 b §. Detta gäller under förutsättning att ackordet beviljas i förhållande till en borgenär som inte är i intressegemenskap med gäldenären, dvs. med den

aktuella koncernenheten (*första punkten*). Vad som avses med intressegemenskap framgår av 12 d §.

För regelns tillämpning krävs också att gäldenärens skulder översteg värdet av dess tillgångar, omedelbart före ackordsuppgörelsen (*andra punkten*). Med värde avses marknadsvärde, inte bokfört värde.

Av *andra stycket* framgår att det belopp som får undantas vid beräkningen av det justerade resultatet enligt denna bestämmelse är begränsat till det lägsta av det belopp med vilket gäldenärens skulder översteg värdet av dess tillgångar omedelbart före ackordsuppgörelsen (*första punkten*) och det belopp som utgör en skattefri intäkt vid inkomstbeskattningen i den stat där enheten hör hemma (*andra punkten*).

Denna paragraf omfattar till skillnad från bestämmelsen i 12 b § endast ackord i förhållande till borgenärer som inte är i intressegemenskap med gäldenären. En och samma ackordsuppgörelse skulle kunna uppfylla kriterierna i såväl 12 b § som i denna paragraf. Det finns inte någon given prioritet mellan de två bestämmelserna vilket innebär att det i så fall är upp till den rapporterade enheten att välja.

Det rör sig inte om varken ett s.k. ett-årigt (One-Year Election) eller femårigt val (Five-Year Election), utan valet gäller för en isolerad händelse, dvs. den aktuella ackordsuppgörelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

12 d § Bedömningen av om två företag är i intressegemenskap ska vid tillämpning av 12 b och 12 c §§ göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar del av bestämmelsen om ackordsvinster i avsnitt 2.4 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Treatment of debt releases).

I paragrafen behandlas bedömningen av om två företag är intressegemenskap.

Av bestämmelsen framgår att bedömningen av om två företag är i intressegemenskap ska göras i enlighet med artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. Detta gäller vid tillämpning av 12 b och 12 c §§. Hänvisningen till artikel 5.8 är dynamisk, dvs. det som avses är den vid varje tidpunkt gällande lydelsen av artikeln.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

Undantagna utdelningar och andra värdeöverföringar

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

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar bestämmelsen om förenklingar avseende

portföljinnehav i avsnitt 3.5. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Simplification for Short-term Portfolio Shareholdings).

I paragrafen behandlas hanteringen av undantagna utdelningar och andra värdeöverföringar.

Det framgår av *första stycket* att den rapporterade enheten får välja att ta med sådana utdelningar och andra värdeöverföringar från portföljinnehav som enligt 3 kap. 9 § inte ska tas med vid beräkningen av det justerade resultatet. Begreppet portföljinnehav definieras i 2 kap. 17 §. Enligt 3 kap. 9 § ska det göras skillnad på utdelning från portföljinnehav beroende på om innehavet vid tidpunkten när utdelningen lämnades hade innehaft i mer eller mindre ett år. Valmöjligheten syftar till att förenkla för koncernenheter med omfattande portföljinnehav, som enligt valmöjligheten kan behandla all mottagen utdelning från portföljinnehav på samma sätt. Den mottagna utdelningen ska i så fall tas med vid beräkningen av det justerade resultatet. Eventuella skatter hänförliga till mottagen utdelning får då också räknas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden (3 kap. 29 § 1 motsatsvis).

Av *andra stycket* framgår att valet är giltigt i fem år från och med det år som valet avser. Det innebär att om ett sådant val görs avseende räkenskapsåret 2025, så måste valet tillämpas också avseende räkenskapsåren 2026, 2027, 2028 och 2029. Det är möjligt att återkalla valet med verkan från och med räkenskapsår 2030. Om valet inte återkallas, fortsätter det att gälla tills vidare. Om valet återkallas, så är återkallelsen bindande i fem år från och med det år som återkallelsen avser. Det innebär att om återkallelse sker avseende räkenskapsår 2030, så är det inte möjligt att åter göra det aktuella valet förrän tidigast år 2035.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.

Undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen

12 f § Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterade enheten välja att ta med redovisad vinst eller förlust avseende ägarintressen som enligt 3 kap. 10 § inte ska tas med. Detta gäller för ägarintressen som inte utgör kvalificerade ägarintressen om någon av punkterna 1–3 är uppfyllda:

1. Den redovisade posten avser vinst eller förlust hänförlig till värdering till verkligt värde eller nedskrivning av ett ägarintresse och ägarenheten beskattas för värdeförändringen eller, om ägarenheten beskattas först vid realisering, om ägarenhetens bokförda uppskjutna skatt har påverkats av värdeförändringen.

2. Den redovisade posten är en vinst eller förlust hänförlig till ett ägarintresse i en skattetransparent enhet som ägarenheten redovisar enligt kapitalandelsmetoden.

3. Vid avyttring av ägarintresset är vinst skattepliktig och förlust avdragsgill vid den nationella inkomstbeskattningen.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar del av bestämmelsen om undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen i avsnitt 2.9 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Equity Gain or loss inclusion election and Qualified Flow-Through tax benefits).

I paragrafen behandlas beräkning av det justerade resultatet avseende undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen.

Det framgår av *första stycket* att den rapporterade enheten i vissa fall kan välja att ta med redovisade vinster och förluster avseende ägarintressen vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet, trots att sådant resultat enligt 3 kap. 10 § inte ska tas med. Detta gäller om någon av följande förutsättningar är uppfyllda. Den redovisade posten avser vinst eller förlust hänförlig till värdering till verkligt värde eller nedskrivning (impairment) av ett ägarintresse och den koncernenhet som äger ägarintresset (ägarenheten) beskattas för värdetförändringen.

Ett val kan göras om ägarenheten inte beskattas för en orealiserad värdetförändring men för realiserat resultat, om ägarenheten redovisar uppskjuten skatt hänförlig till värdetförändringen (*punkten 1*).

Valet kan också göras om den redovisade posten är hänförlig till ett ägarintresse i en skattetransparent enhet som redovisas enligt kapitalandelsmetoden (*punkten 2*).

Slutligen kan valet även göras om en avyttring av ägarintresset resulterar i en skattepliktig vinst eller avdragsgill förlust vid den nationella inkomstbeskattningen (*punkten 3*).

Vad som avses med kvalificerade ägarintressen framgår av 12 h §, och hur sådana ska behandlas framgår av 12 i §.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

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

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar del av bestämmelsen om undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen i avsnitt 2.9 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Equity Gain or loss inclusion election and Qualified Flow-Through tax benefits).

I paragrafen behandlas val vid beräkning av det justerade resultatet avseende undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen.

Det framgår av *första stycket* att valet måste göras för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat och för samtliga sådana ägarintressen som bestämmelsen omfattar, som dessa koncernenheter innehar. Valet är vidare ett s.k. femårigt val (Five-Year Election) vilket innebär att valet är giltigt i fem år från och med det år som valet avser. Det innebär att om ett sådant val görs avseende räkenskapsåret 2025, så måste valet tillämpas också avseende räkenskapsåren 2026, 2027, 2028 och 2029. Det är möjligt att återkalla valet med verkan från och med räkenskapsår 2030. Om valet inte återkallas, fortsätter det att gälla tills vidare. Om valet återkallas, så är återkallelsen bindande i fem år från och med det år som återkallelsen avser. Det innebär att om återkallelse sker avseende räkenskapsår 2030, så är det inte möjligt att åter göra det aktuella valet förrän tidigast år 2035.

Av *andra stycket* framgår att om ett ägarintresse har gett upphov till en förlust eller ett avdrag vid beräkningen av det justerade resultatet, kan valet inte återkallas i förhållande till det ägarintresset. Även om valet i övrigt återkallas ska alltså resultatposter avseende ett sådan ägarintresse även fortsatt ta med vid beräkningen av det justerade resultatet.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

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

– investeringen behandlas som en ägarandel enligt nationell skattelagstiftning och enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard i den stat där den skattetransparenta enheten bedriver verksamhet,

– den skattetransparenta enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden inte ingår i samma koncernredovisning som ägarenheten, och

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

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar del av bestämmelsen om undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen i avsnitt 2.9 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Equity Gain or loss inclusion election and Qualified Flow-Through tax benefits).

I paragrafen definieras termen kvalificerat ägarintresse.

Det framgår av *första stycket* att med kvalificerat ägarintresse avses ett ägarintresse i en skattetransparent enhet. En investering i ägarintresset ska behandlas som en ägarandel (equity investment) enligt nationell skattelagstiftning och enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard i den stat där den skattetransparenta enheten bedriver sin verksamhet (*första strecksatsen*). Den skattetransparenta enheten ska vidare inte konsolideras post-för-post i den koncernredovisning som ägarenheten konsolideras i (*andra strecksatsen*). Det ska vidare röra sig om en investering som rimligen inte kan förväntas ge en positiv avkastning, om det inte vore för skattetillgodohavanden som ägarenheten kan tillgodogöra sig från den skattetransparenta enheten (*tredje strecksatsen*).

Av *andra stycket* framgår att bedömningen av vilken avkastning investeringen rimligen kan förväntas ge, ska göras vid tidpunkten då investeringen gjordes.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

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

När anskaffningskostnaden för det kvalificerade ägarintresset till sin helhet anses återbetalad enligt första stycket, ska ytterligare kvalificerad transparent

skatteförmån, utdelning eller återbetalning från det kvalificerade ägarintresset som tillkommer ägarenheten, i stället minska den justerade skattekostnaden. Motsvarande gäller för köpeskilling vid avyttring av det kvalificerade ägarintresset.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar del av bestämmelsen om undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen i avsnitt 2.9 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Equity Gain or loss inclusion election and Qualified Flow-Through tax benefits).

I paragrafen anges hur ett kvalificerat ägarintresse ska behandlas, hos en enhet som omfattas av ett val enligt 12 f §.

Det framgår av *första stycket* att en kvalificerad transparent skatteförmån som tillkommer ägarenheten på grund av innehav i ett kvalificerat ägarintresse, får hanteras som återbetalning av investerat belopp, till den del förmånen tillsammans med annan avkastning från investeringen såsom utdelning, återbetalning av andelskapital eller köpeskilling vid en avyttring av ägarintresset motsvarar ägarenhetens anskaffningskostnad för det kvalificerade ägarintresset. Om ägarenheten i sin redovisning har hanterat skatteförmånen som en minskning av enhetens skattekostnad ska skatteförmånen då läggas till vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för koncernenheten. Om avkastning från ägarintresset behandlas enligt denna bestämmelse tar ägarenheten inte upp något resultat utan avkastningen räknas av mot anskaffningsutgiften, lägst ner till noll.

Av *andra stycket* framgår att när avkastningen överstiger anskaffningskostnaden för det kvalificerade ägarintresset och anskaffningskostnaden därmed till sin helhet anses återbetalad, ska ytterligare avkastning såsom tillgodogörande av ytterligare kvalificerad transparent skatteförmån, utdelning eller återbetalning av andelskapital från det kvalificerade ägarintresset som tillkommer ägarenheten, i stället minska den justerade skattekostnaden. Detsamma gäller köpeskilling vid avyttring av det kvalificerade ägarintresset.

Vad som avses med kvalificerade ägarintressen framgår av 12 k §.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

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

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar del av bestämmelsen om undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen i avsnitt 2.9 i de administrativa

riktlinjerna från februari 2023 (Equity Gain or loss inclusion election and Qualified Flow-Through tax benefits) och de tillägg och ändringar som följer av avsnitt 2 om skattetillegodohavanden i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (Guidance on Tax Credits).

I paragrafen behandlas periodisering av en kvalificerad transparent skatteförmån.

Det framgår av *första stycket* att om koncernenheten i sin redovisning periodiserar den kvalificerade transparenta skatteförmånen proportionerligt över den förväntade innehavstiden, ska samma periodisering gälla vid beräkningen av det justerade resultatet.

Av *andra stycket* framgår att även om sådan periodisering inte görs i redovisningen, kan den rapporterade enheten välja att tillämpa sådan periodisering vid beräkningen av det justerade resultatet. Ett sådant val får endast göras vid det första tillfället som det finns en möjlighet att göra ett sådant val. Det innebär att det gäller för det första år som ägarenheten innehar det aktuella ägarintresset eller det första år som ägarenheten omfattas av lagen om tilläggsskatt eller motsvarande lagstiftning som implementerar modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

12 k § *Med kvalificerad transparent skatteförmån avses det belopp som motsvarar summan av*

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

– underskott hänförligt till ett kvalificerat ägarintresse som är skattemässigt avdragsgillt för ägarenheten, multiplicerat med den nominella inkomstskattesatsen som ägarenheten beskattas med i den stat där den hör hemma.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar del av bestämmelsen om undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen i avsnitt 2.9 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Equity Gain or loss inclusion election and Qualified Flow-Through tax benefits) och de tillägg och ändringar som följer av avsnitt 2 om skattetillegodohavanden i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (Guidance on Tax Credits).

I paragrafen definieras termen kvalificerade transparent skatteförmån.

Den transparenta skatteförmånen motsvarar summan av å ena sidan skattetillegodohavanden som tillgodoräknas en ägarenhet av ett kvalificerat ägarintresse och å andra sidan underskott hänförligt till det kvalificerade ägarintresset som är skattemässigt avdragsgillt för ägarenheten, multiplicerat med den nominella inkomstskattesatsen som ägarenheten beskattas med i den stat där den hör hemma.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

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

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

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

Motsvarande bestämmelser finns i artikel 23.1 första och femte stycket i direktivet och artikel 4.5.1 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas möjligheten till en alternativ beräkning av en uppskjuten skattefordran.

Ändringen i *andra stycket* görs för att klargöra att begränsningen avseende koncernenheter som hör hemma i en stat som har ett godkänt utdelningsskattesystem endast aktualiseras om de aktuella koncernenheterna skulle kunna vara föremål för det regelverket. Vad som avses med ett godkänt utdelningsskattesystem framgår av 2 kap. 31 §. Det kan förekomma stater där ett sådant regelverk finns men bara är tillgängligt för företag med t.ex. en viss högsta omsättning eller endast för företag som inte ingår i en koncern. Om de aktuella koncernenheterna inte uppfyller kriterierna för att omfattas av ett sådant regelverk t.ex. på grund av sin omsättning, så ska de inte heller omfattas av begränsningen i andra stycket. Om en tillämpning av reglerna om ett godkänt utdelningsskattesystem är valfritt krävs det dock inte att koncernenheterna i den aktuella staten har gjort det valet, om de uppfyller kriterierna för att få göra valet enligt den nationella lagstiftningen.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

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

Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

Paragrafen motsvarar artikel 22.1 b i direktivet och artikel 4.4.7 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar ett val som rör uppskjuten skatteskuld.

Ändringen i *andra stycket* är endast redaktionell och innebär att den sista meningen utgår. Valet är bindande endast för det räkenskapsår som valet avser, vilket innebär att valet kan ändras från år till år.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

Tillkommande tillägsskattebelopp när det sammanlagda justerade resultatet i en stat är en förlust

18 § Ett tillkommande tillägsskattebelopp ska beräknas, om

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

2. den justerade skattekostnaden är

a) ett negativt belopp, och

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

Paragrafen motsvarar artikel 21.5 i direktivet och artikel 4.1.5 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att det kan bli aktuellt att betala tilläggsskatt även om det inte finns någon justerad vinst för räkenskapsåret. Normalt sett aktualiseras tilläggsbeskattning bara i de fall det finns vinster i staten som är lågbeskattade. Ändringen är redaktionell och avser att tydliggöra att det är det justerade resultatet som ska vara en förlust, inte det redovisade resultatet.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

19 a § Om ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas enligt 18 § kan den rapporterande enheten välja att i stället för att tillämpa 18 och 19 §§ beräkna en överskjutande skattefordran. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

Den överskjutande skattefordran ska uppgå till skillnaden mellan den justerade skattekostnaden och den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen.

Vad som sägs i 3 kap. 37–37 b §§ gäller för en överskjutande skattefordran beräknad enligt första och andra styckena.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar delvis riktlinjen om överskjutande skattefordran i avsnitt 2.7. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Excess Negative Tax Carry-forward guidance).

I *första stycket* anges att om ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas enligt 18 §, finns en valmöjlighet att i stället beräkna en uppskjuten skattefordran. Valet är bindande endast för det räkenskapsår som valet avser, vilket innebär att valet kan ändras från år till år.

I *andra stycket* framgår hur den uppskjutna skattefordran ska beräknas. Den uppskjutna skattefordran ska uppgå till skillnaden mellan å ena sidan den justerade skattekostnaden och å andra sidan den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen (15 procent). Det innebär att den uppskjutna skattefordran uppgår till samma belopp som den tillkommande tilläggsskatten som skulle beräknas enligt 18 §, om inte valmöjligheten utnyttjas.

I *tredje stycket* finns en hänvisning till 3 kap. 37–37 b §§. I dessa paragrafer framgår hur den uppskjutna skattefordran ska behandlas under de räkenskapsår som följer efter det år då den först beräknats.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 4.1 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (p. 17, ny punkt 6.1 i kommentaren till artikel 9.1.1).

Paragrafen innehåller en förenklad omräkningsregel som ska användas när en fordran avseende avräkning av utländsk skatt har beräknats enligt en skattesats som överstiger minimiskattesatsen. En sådan fordran ska räknas om utifrån minimiskattesatsen genom att det redovisade beloppet multipliceras med minimiskattesatsen och divideras med den tillämpliga nationella skattesatsen. Om den nationella skattesatsen därefter ändras ska kvarstående belopp räknas om enligt den nya skattesatsen.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.

25 b § En fordran avseende uppskjuten skatt som tas upp enligt 25 § och som är hänförlig till ett övrigt skattetillgodohavande ska inte minska skattekostnaden enligt 3 kap. 29 §.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 4.1 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (p. 17, ny punkt 6.2 i kommentaren till artikel 9.1.1).

I paragrafen behandlas en undantagssituation beträffande skattetillgodohavanden. Enligt bestämmelsen ska en fordran avseende uppskjuten skatt som tas upp enligt 25 § och som är hänförlig till ett skattetillgodohavande som är återbetalningsbart inte minska skattekostnaden enligt 3 kap. 29 §.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.

25 c § Vid tillämpning av 25 § ska en koncernenhet ta upp sådana uppskjutna skattefordringar avseende ej utnyttjade förlustavdrag som inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda.

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 4.1 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (p. 17, ny punkt 6.3 i kommentaren till artikel 9.1.1).

Det framgår av paragrafen att en koncernenhet ska ta upp sådana uppskjutna skattefordringar avseende årets förlust som inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda. Detta gäller vid tillämpning av 25 §. En motsvarande bestämmelse för företag som redan tillämpar systemet finns i 3 kap. 31 §.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.

27 § Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som avses i 25 § ska inte justeras enligt 3 kap. 34 § eller 35 §.

Uppskjutna skattefordringar som härrör från sådana poster som enligt 3 kap. inte ska ingå vid beräkningen av justerat resultat ska dock undantas från den beräkning som avses i 25 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt rum efter den 30 november 2021.

Paragrafen motsvarar artikel 47.3 i direktivet och artikel 9.1.2 i modellreglerna.

Paragrafen innehåller en begränsning avseende de uppskjutna skattefordringar som kan föras in i systemet.

Genom ändringen flyttas den nuvarande lydelsen av paragrafen till ett nytt *andra stycke*

Bestämmelsen i det nya *första stycket* saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 4.1 i de

administrativa riktlinjerna från februari 2023 (p. 17, ny punkt 6.3 i kommentaren till artikel 9.1.1).

Enligt första stycket ska inte uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som förs in i systemet justeras enligt 3 kap. 34 § eller 35 §.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.

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

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

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

Paragrafen motsvarar artikel 47.4 i direktivet och artikel 9.1.3 i modellreglerna. Bestämmelsen i de nya andra och tredje styckena saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 4.2 och 4.3 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (p. 10 i avsnitt 4.3, nya punkter 10.1–10.7 i kommentaren till artikel 9.1.3).

I paragrafen finns en bestämmelse som ska förhindra missbruk på så sätt att företagen genom interna transaktioner för in för stora tillgångsvärden i systemet.

Bestämmelsen i det nya *andra stycket* utvidgar tillämpningsområdet i första stycket till samtliga transaktioner som redovisningsmässigt behandlas som överföring av äganderätten från en part till en annan. Bestämmelsen ska även tillämpas om en koncernenhet skriver upp värdet på tillgångar i redovisningen. I de administrativa riktlinjerna ges exempel på ett antal olika transaktionstyper som omfattas av bestämmelsen.

I det nya *tredje stycket* införs ett undantag som gäller leasingavtal, licensavtal och swapavtal som reglerar totalavkastning (total return swaps). För att undantaget ska kunna tillämpas måste parterna redovisa intäkter och motsvarande kostnader under samma räkenskapsår.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.

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

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

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 4.3 i de administrativa riktlinjerna

från februari 2023 (p. 10, nya punkter 10,8–9 i kommentaren till artikel 9.1.3).

Paragrafen behandlar hanteringen av fordringar avseende uppskjuten skatt.

Paragrafen tillämpas vid sådana transaktioner som avses i 28 §. Paragrafen ska tillämpas om det förvärvande företaget i sin redovisning använder samma värde som det avyttrande företaget gjorde samtidigt som det för bolagsskatteändamål kan använda sitt anskaffningsvärde. I detta fall kommer det köpande företaget att bokföra en fordran avseende uppskjuten skatt som uppgår till skillnaden mellan dess skattemässiga värde på tillgången och det säljande företagens värde multiplicerad med den lokala bolagsskattesatsen i den stat där det förvärvande företaget finns. Paragrafen slår fast under vilka förutsättningar en sådan fordran ska få beaktas för tilläggsskatteändamål och till vilket belopp

I *första stycket* anges att den förvärvande koncernenheten får ta upp en fordran avseende uppskjuten skatt till den del som den avyttrande koncernenheten har beskattats för transaktionen.

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

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.

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

– *koncernenheten i redovisningen tar upp den förvärvade tillgången till verkligt värde, och*

– *en fordran avseende uppskjuten skatt enligt 28 a § skulle uppgå till skillnaden mellan det skattemässiga värdet enligt lokala skatteregler och värdet enligt 28 § multiplicerad med minimiskattesatsen.*

Bestämmelsen, som är ny, saknar direkt motsvarighet i direktivet och modellreglerna men motsvarar avsnitt 4.3 i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (p. 10, nya punkter 10.10 i kommentaren till artikel 9.1.3).

Paragrafen innehåller en alternativ hantering till den som ges i 28 a § och kan tillämpas om de förvärvade tillgångarna redovisas till sitt verkliga värde. I så fall får företaget använda detta värde för att beräkna tilläggsskatten i stället för det värde som den överförda tillgången hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning. Som förutsättning för detta gäller att företaget i redovisningen tar upp den förvärvade tillgången till verkligt värde (*första strecksatsen*). Som ytterligare förutsättning gäller att en fordran avseende uppskjuten skatt uppgår till skillnaden mellan det skattemässiga värdet enligt den lokala skattelagstiftningen och det värde som den överförda tillgången hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning multiplicerad med minimiskattesatsen

(andra strecksatsen). Till skillnad från vad som gäller enligt 28 a § måste den uppskjutna skatten vara lika stor som skillnaden i värden multiplicerad med minimiskattesatsen.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.

5 kap.

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

Första stycket gäller inte för investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringssenheter*.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 28.2 och 9 i direktivet och artikel 5.3.1 och 5.3.2 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar beräkningen av substansbeloppet.

Ändringen i *andra stycket* innebär att även försäkringsinvesteringssenheter, i likhet med investeringsenheter, ska undantas från beräkningen av substansbelopp för övriga koncernenheter. Ändringen är en följd av att de särskilda regler för beräkning av substansbelopp för investeringsenheter som finns i 7 kap. 31 § utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringssenheter. Detta följer av avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

3 § *Om anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar i en koncernenhets ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll, arbetar mer än femtio procent av sin arbetstid för koncernen i den stat där koncernenheten hör hemma är beloppet för personalkostnader för koncernenheten fem procent av kostnaderna för dessa anställda och oberoende uppdragstagare.*

Om anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar i en koncernenhets ordinarie verksamhet och under koncernens ledning och kontroll, arbetar högst femtio procent av sin arbetstid för koncernen i den stat där koncernenheten hör hemma är beloppet för personalkostnaderna för den koncernenheten den andel av kostnaderna som hänförs till arbetet där.

Följande ska inte ingå i beräkningen:

1. personalkostnader som lagts till balansvärdet på sådana materiella anläggningstillgångar som avses i 4 §, och
2. personalkostnader som kan hänföras till det resultat som inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet enligt 15 §.

Paragrafen motsvarar avsnitt 3 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 28 och 29 i riktlinjerna och punkt 33 och 33.1 i kommentaren till modellreglerna).

Paragrafen behandlar personalkostnader. Tillägget i paragrafen behandlar personalkostnader för personal vars arbetstid till viss del är förlagd utanför den stat där koncernenheten hör hemma.

Av ändringen i *första stycket* framgår att om den anställde utför mer än femtio procent av sin verksamhet för koncernen under den relevanta perioden inom staten där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma

kommer koncernenheten att ha rätt att tillgodoräkna sig hela personalkostnaden för den anställde vid beräkningen av beloppet för personalkostnader.

Av ändringen i *andra stycket* framgår att om den anställde utför femtio procent eller mindre av sin verksamhet för koncernen under den relevanta perioden inom den stat där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma kommer koncernenheten endast att ha rätt att tillgodoräkna sig den del av personalkostnaderna som kan hänföras till den anställdes arbetstid som tillbringats inom staten där den koncernenhet som är arbetsgivare hör hemma.

Övervägandena finns i avsnitt 11.1.

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

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

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

1. naturresurser,
2. leasetagares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar som redovisas som tillgång i balansräkningen, och
3. en licens eller ett liknande arrangemang från en offentlig förvaltning som gäller rätten att använda fast egendom eller att utnyttja naturresurser och som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar.

Paragrafen motsvarar avsnitt 3 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkterna 30 och 31 i riktlinjerna och punkterna 38 och 38.1 i kommentaren till modellreglerna).

Paragrafen behandlar materiella anläggningstillgångar. Tillägget i paragrafen behandlar materiella anläggningstillgångar som till viss del är belägna utanför den stat där den koncernenhet som äger dem hör hemma. Det kan t.ex. vara ett flygplan som tillhör ett internationellt flygbolag.

Genom ändringen delas den nuvarande lydelsen upp i tre stycken. Inledningen av den nuvarande lydelsen hänförs till första stycket med vissa ändringar och sista delen av paragrafen flyttas till ett nytt tredje stycke. Vidare införs ett nytt andra stycke.

Av ändringen i *första stycket* framgår vad som gäller om den materiella anläggningstillgången är belägen inom den stat där den koncernenhet som äger tillgången hör hemma i (eller leasetagare, om tillämpligt) mer än femtio procent av tiden under den relevanta perioden. I så fall är koncernenheten berättigad till att ta med hela balansvärdet för en sådan tillgång vid beräkningen av beloppet för materiella anläggningstillgångar dvs. beloppet är fem procent av hela balansvärdet för en sådan tillgång.

Av ändringen i *andra stycket* framgår vad som gäller om den materiella anläggningstillgången är belägen inom staten där den koncernenhet som äger (eller leasetagare, om tillämpligt) den hör hemma i femtio procent eller mindre av tiden under den relevanta perioden. I så fall har koncernenheten rätt att ta med den materiella anläggningstillgångens balansvärde i proportion till den tid tillgången var belägen inom den stat där den koncernenhet som äger tillgången (eller leasetagare, om

tillämpligt) hör hemma och beloppet blir då fem procent av det balansvärdet.

Övervägandena finns i avsnitt 11.1.

4 a § *Följande ska inte ingå i beräkningen enligt 4 §:*

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

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

Materiella anläggningstillgångar som är belägna i samma stat som leasegivaren hör hemma i ska dock inte undantas enligt första stycket 1. Detta gäller till den del balansvärdet på tillgångarna hos leasegivaren överstiger det genomsnittliga värdet för nyttjanderättstillgången hos leasetagaren utifrån värdet vid räkenskapsårets ingång och utgång. Om leasetagaren inte ingår i samma koncern som leasegivaren är leasetagarens nyttjanderättsvärde detsamma som summan av återstående leasingavgifter.

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

Paragrafen, som är ny, behandlar materiella anläggningstillgångar.

Genom ändringen flyttas tidigare 5 kap. 4 § andra stycket till första stycket i paragrafen. Tillägget i det nya andra stycket rör behandlingen av operationell leasing av materiella anläggningstillgångar. Det nya tredje behandlar situationen när en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång leasas ut samtidigt som den återstående delen används för eget bruk.

Andra och tredje styckena i paragrafen motsvarar avsnitt 3 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkterna 43.1.5 och 43.1.7 i kommentaren till modellreglerna).

Av det *andra stycket* framgår att en koncernenhet som är leasegivare vid operationell leasing får beakta en del av balansvärdet för en materiell anläggningstillgång som är föremål för operationell leasing när beloppet för materiella anläggningstillgångar ska fastställas om tillgången är belägen i stat som koncernenheten hör hemma i. Det tillåtna beloppet är lika med det belopp som överstiger leasegivarens balansvärde (genomsnittet av värdet vid räkenskapsårets ingång och utgång i moderföretagets koncernredovisning) i jämförelse med det genomsnittliga beloppet vad avser leasetagarens nyttjanderätt till den materiella anläggningstillgången som fastställts i början och slutet av räkenskapsåret. Genom att tillåta att endast överskottet får medräknas så förhindras att leasegivaren kan räkna med samma värde som leasetagaren tar med i sin beräkning av substansbeloppet vad avser den leasade materiella anläggningstillgången. Om leasetagaren inte är en koncernenhet ska leasetagarens nyttjanderätt till den materiella anläggningstillgången vara lika med det belopp av betalningarna som återstår enligt leasingavtalet som inte diskonterats, inklusive eventuella förlängningar som skulle beaktas vid fastställande av en nyttjanderätt till den materiella anläggningstillgången enligt den redovisningsstandard som används för att fastställa leasegivarens redovisade resultat.

Av det *tredje stycket* framgår att när en leasegivare leasar ut en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång till en leasetagare och behåller den återstående delen av tillgången för eget bruk så måste tillgångens redovisade värde fördelas mellan tillgångens olika användningsområden. Ett exempel är att leasegivaren leasar ut några våningsplan eller parkeringsplatsen i en huvudkontorsbyggnad. För leasegivaren ska det redovisade värdet för en sådan materiell anläggningstillgång fördelas mellan den utleasade delen och den kvarvarande delen baserat på vad som är skäligt (t.ex. byggnadens yta). Leasegivaren ska ta hänsyn till det redovisade värdet av de materiella anläggningstillgångarna som fördelas till den kvarvarande delen. För den del som leasas ut ska andra stycket tillämpas.

Övervägandena finns i avsnitt 11.1.

8 § Om den delägarbeskattade enheten är ett moderföretag ska personalkostnaderna och de materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där enheten hör hemma fördelas till den delägarbeskattade enheten. Personalkostnaderna och värdet av tillgångarna ska sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som undantas från den delägarbeskattade enheten enligt 7 kap. 12 och 13 §§.

Paragrafen motsvarar artikel 28.7 första stycket b i direktivet och artikel 5.3.7.b i modellreglerna.

Paragrafen delägarbeskattade enheter som är moderföretag.

Endast en redaktionell ändring görs av paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 11.1.

Moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning

9 a § För ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska beloppet för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där moderföretaget hör hemma sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som delas ut som sådan avdragsgill utdelning som avses i 7 kap. 66–70 §§.

Första stycket gäller även andra koncernenheter om de omfattas av 7 kap. 70 §.

Paragrafen, som är ny, motsvarar avsnitt 3 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 70 och 71 i riktlinjerna och punkt 36.1 och 48.1 i kommentaren till modellreglerna)

I paragrafen behandlas hur beloppet för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar ska behandlas hos ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning.

Av *första stycket* framgår att när ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska beräkna beloppet för personalkostnader så medräknas inte personalkostnad som är hänförlig till den del av moderföretagets justerade vinst som inte räknas med i moderföretagets justerade vinst enligt 7 kap. 67 och 68 §§. Om ett moderföretag i en koncern lämnar en utdelning som är föremål för ett system med avdragsgill utdelning (och övriga villkor är uppfyllda) ska moderföretagets justerade vinst minskas med ett belopp som delas ut som avdragsgill utdelning. I den utsträckning som en sådan exkludering sker, kommer det att ske en proportionell minskning av moderföretagets belopp för personalkostnader. Minskningen kommer att vara lika med det totala

beloppet för moderföretagets personalkostnader multiplicerat med kvoten mellan den justerade vinst som utesluts och moderföretagets totala justerade vinst.

Vidare framgår att när ett moderföretag som omfattas av ett system för avdragsgill utdelning ska beräkna beloppet för materiella anläggningstillgångar medräknas inte materiella anläggningstillgångar som är hänförliga till den del av moderföretagets justerade vinst som inte räknas med i moderföretagets vinst enligt 7 kap. 67 och 68 §§.

Enligt *andra stycket* gäller vad som sägs i första stycket även andra koncernenheter om de omfattas av 7 kap. 70 §. Detta innebär att beloppet för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar för andra koncernenheter som hör hemma i den stat som omfattas av system med avdragsgill utdelning ska minska i proportion till dess justerade vinst som är utesluten enligt 7 kap. 70 § jämfört med dess totala justerade vinst.

Övervägandena finns i avsnitt 11.2.

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

Paragrafen motsvarar artikel 30.5 i direktivet och artikel 5.5.4 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas statslösa koncernenheter och investeringsenheter.

Ändringen innebär att även försäkringsinvesteringsenheter, i likhet med statslösa enheter och investeringsenheter, ska undantas från beräkningen som ska göras enligt 12 och 13 §§ när undantaget vid verksamhet av begränsad betydelse tillämpas. Ändringen är en följd av att de särskilda regler för beräkning effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för investeringsenheter som finns i 7 kap. 27–32 §§ utvidgas till att också omfatta försäkringsinvesteringsenheter. Detta följer av avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

6 kap.

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

En minoritetsägd koncernenhet, ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag är skattskyldiga för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på enheten enligt 7 kap. 41 eller 45 §.

Om ett fast driftställe ska behandlas som statslöst enligt 1 kap. 15 § är det skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats för enheten enligt 3 kap. 42 §.

Paragrafen har sin grund i artikel 11 om nationell tilläggsskatt i direktivet, vilken speglar huvudregeln för tilläggsskatt. Motsvarande reglering saknas i modellreglerna. Det nya andra stycket motsvarar den nya punkten 118.10 i kommentaren till artikel 10.1 i modellreglerna, vilken infördes genom

riktlinjerna från februari 2023 som ändrats genom riktlinjerna från juli 2023. Vidare motsvarar det nya tredje stycket punkt 118.8 i riktlinjerna från februari 2023 som genom riktlinjerna från juli 2023 kompletterades med en ny punkt 118.8.

Paragrafen innehåller bestämmelsen om skattskyldighet för svensk nationell tilläggsskatt enligt regeln om nationell tilläggsskatt.

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår att en minoritetsägd koncernenhet, ett samriskföretag och ett dotterföretag till ett samriskföretag är skattskyldiga för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats och fördelats på den egna enheten enligt 7 kap. 41 eller 45 §§.

I *tredje stycket*, som är nytt, anges att om ett fast driftställe ska behandlas som statslöst enligt 1 kap. 15 § är det skattskyldigt för hela det tilläggsskattebelopp som beräknats för enheten enligt 3 kap. 42 §. I likhet med vad som gäller i fråga om kompletterande tilläggsskatt är det i enlighet med allmänna principer huvudenheten som är uppgifts- och betalningsskyldig (prop. 2023/23:875, s. 305 och 600).

Övervägandena finns i avsnitt 16.4.1 och 16.4.2.

16 § För en svensk koncernenhet som är ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet, ska tilläggsskatt enligt 2 § sättas ned till noll under de första fem åren av det som enligt 18 § utgör koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

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

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

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

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

Paragrafen motsvarar artikel 49.1 som saknar motsvarighet i modellreglerna samt delvis 49.4 i direktivet och artikel 9.3.4 i modellreglerna.

I paragrafen finns bestämmelser om undantag från reglerna under de första fem åren för en koncerns inledande fas av internationell verksamhet samt för de första fem åren som en nationell koncern omfattas av reglerna.

Paragrafens *första stycke* behandlar svenska koncernenheter som moderföretag eller som är mellanliggande moderenheter med ett moderföretag är en undantagen enhet. För dessa ska nationell tilläggsskatt sättas ned till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet. Paragrafens *andra stycke* behandlar andra svenska koncernenheter i samma koncern som den koncernenhet som anges i bestämmelsen första stycke. Även för en sådan annan svensk koncernenhet ska nationell tilläggsskatt sättas ned till noll under samma period. Av andra stycket andra meningen framgår dock att undantaget om nedsättning till noll inte gäller för en svensk koncernenhet över vilken en

mellanliggande moderenhet har ett bestämmande inflytande, om den mellanliggande moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat. I en sådan situation ska därmed nationell tilläggsskatt tas ut enligt 2 §.

Ändringen i *andra stycket* består i att uttrycket mellanliggande moderenhet ersätts med det vidare uttrycket moderenhet. Det innebär att undantaget om nedsättning till noll inte ska gälla för en svensk koncernenhet som innehas av en moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten, om moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat. Uttrycket moderenhet definieras i 2 kap. 10 §. Ändringen föranleds av punkt 118.51 i kommentaren till artikel 10.1 som infördes genom riktlinjen från februari 2023, ändrad genom riktlinjen från juli 2023.

Övervägandena finns i avsnitt 16.4.11.

7 kap.

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

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

Paragrafen motsvarar artikel 24.1 i direktivet och artikel 4.3.2 a i modellreglerna. Det nya *andra stycket* motsvarar punkt 118.30 i riktlinjerna om nationell tilläggsskatt från februari 2023, ändrad genom riktlinjerna från juli 2023.

Paragrafen behandlar fördelningen av medräknade skatter mellan huvudenhet och fast driftställe.

Enligt bestämmelsen ska medräknade skatter hos en koncernenhet i vissa fall i stället fördelas till ett fast driftställe. Det gäller skatter som belastar det fasta driftställets inkomst. De medräknade skatterna kommer inte att beaktas för den koncernenhet som haft skattekostnaden, utan endast för det fasta driftstället.

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår att vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som enligt första stycket fördelas till ett fast driftställe som är en svensk koncernenhet inte beaktas.

Övervägandena finns i avsnitt 16.4.4.

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

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

Paragrafen motsvarar artikel 41.1 i direktivet och artikel 7.4.1 och delvis 7.4.5 i modellreglerna.

I paragrafen finns bestämmelser om beräkning av en investeringsenhets eller en försäkringsinvesteringsenhets effektiva skattesats och tilläggs-skattebelopp.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkrings-investeringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta följer av avsnitt 3.1.

i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

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

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

Paragrafen motsvarar delvis artikel 41.1 samt artikel 41.2 i direktivet och artikel 7.4.1 och 7.4.2 i modellreglerna.

Paragrafen anger hur den effektiva skattesatsen ska beräknas för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta följer av avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

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

1. justerad vinst, och

2. medräknade skatter som fördelats till investeringsenheten *eller försäkringsinvesteringsenheten* i enlighet med 3 kap. 27 §, 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§.

Medräknade skatter som inte kan hänföras till inkomster som ingår i koncernens andel av *enhetens* justerade vinst ska inte beaktas.

Paragrafen motsvarar artikel 41.3 i direktivet och artikel 7.4.3 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår vilka skattekostnader som ska beaktas vid beräkningen enligt 28 §.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta följer av avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

30 § Vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet *och för en försäkringsinvesteringsenhet* ska det beräknas en procentsats för tilläggsskatt. Beräkningen av procentsatsen ska ske genom att minimiskattesatsen minskas med den effektiva skattesatsen för enheten, om den effektiva skattesatsen är lägre än minimiskattesatsen.

Tilläggsskattebeloppet för *enheten* ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med koncernens andel av *enhetens* justerade vinst efter minskning med ett substansbelopp, beräknat enligt 31 §.

Om flera investeringsenheter *eller försäkringsinvesteringsenheter* hör hemma i samma stat, ska substansbeloppen respektive koncernens andelar av *enheternas* justerade vinster läggas samman vid beräkningen enligt andra stycket.

Paragrafen motsvarar del av artikel 41.4 i direktivet och artikel 7.4.5 och 7.4.6 i modellreglerna.

I paragrafens anges hur procentsatsen för tilläggsskatt för en investeringsenhet och för en försäkringsinvesteringsenhet ska beräknas.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta följer av avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

30 a § *Tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet i en utländsk stat ska minskas med belopp avseende den nationella tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där denna hör hemma.*

Paragrafen, som är ny, saknar motsvarighet i direktivet och föranleds av ändringar i punkt 85 i kommentaren till artikel 7.5.4 i modellreglerna, vilka införts genom riktlinjerna om nationell tilläggsskatt från juli 2023 om nationell tilläggsskatt.

Paragrafen behandlar hur nationell tilläggsskatt som betalas i den stat som en investerings- eller försäkringsinvesteringsenhet hör hemma ska beaktas när Sverige beräknar tilläggsskattebeloppet enheten.

Det framgår att tilläggsskattebelopp som beräknas i Sverige för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet som hör hemma i en annan stat ska minskas med belopp avseende den nationella tilläggsskatt som ska betalas för enheten i den stat där denna hör hemma. Bestämmelsen gäller således både en investeringsenhet och en försäkringsenhet i en utländsk stat.

Övervägandena framgår i avsnitt 16.4.9.

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

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

Paragrafen motsvarar del av artikel 41.4 och 45.2 i direktivet och artikel 7.4.5 och 7.4.6 i modellreglerna.

Paragrafen beskriver hur substansbeloppet ska beräknas för en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta följer av avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

32 § *Vid tillämpningen av 28–31 §§ ska koncernens andel av en investeringsenhets eller en försäkringsinvesteringsenhets justerade vinst motsvara moderföretagets andel av dess justerade resultat enligt 6 kap. 4 och*

7 §§. Vid beräkningen av andelen ska ägarintressen som omfattas av ett val enligt 33 eller 36 § inte beaktas.

Paragrafen motsvarar artikel 41.5 i direktivet och artikel 7.4.4. i modellreglerna.

I paragrafen anges hur koncernens andel av en investeringsenhet och en försäkringsinvesteringsenhet justerade vinst ska bestämmas.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta följer av avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

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

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

2. är ett ömsesidigt försäkringsföretag.

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

Paragrafen motsvarar artikel 42.2 i direktivet och artikel 7.5.1 i modellreglerna.

Paragrafen reglerar en valmöjlighet att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet.

Ändringen i *första stycket punkten 1* är endast redaktionell och innebär att det som tidigare var punkterna 1 och 2 förs samman till en gemensam punkt.

Enligt den nya *punkten 2* ska ett ömsesidigt försäkringsföretag alltid anses vara en sådan ägarenhet som kan omfattas av det aktuella valet, utan att någon särskild prövning avseende skattskyldighet enligt 1 i det enskilda fallet behöver göras. Ändringen följer av avsnitt 3.6. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.5 to Mutual insurance companies).

Uttrycket ömsesidigt försäkringsföretag är inte särskilt definierat i lagen men avser ett företag som omfattas av regulatorisk lagstiftning för försäkringsföretag i den stat där den hör hemma och som ägs av försäkringskollektivet (regulated mutual insurance company).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

36 § En rapporterande enhet får välja att låta en ägarenhet tillämpa bestämmelserna i 37–40 §§ i fråga om sitt ägarintresse i en investeringsenhet *eller en försäkringsinvesteringsenhet*, om

1. ägarenheten inte är en investeringsenhet *respektive en försäkringsinvesteringsenhet*, och

2. *det rimligen kan förväntas att utdelningar från investeringsenheten respektive försäkringsinvesteringsenheten till ägarenheten sammantaget beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.*

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

Paragrafen motsvarar artikel 43.1 i direktivet och artikel 7.6.1 i modellreglerna. Ändringarna i första och andra stycket följer av avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

I paragrafen anges att en rapporterad enhet under vissa förutsättningar kan låta en ägarenhet tillämpa en särskild beskattningsmetod i förhållande till sitt ägarintresse i en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet.

Ändringen i *första stycket första meningen* och *punkt 1* innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen.

Vidare görs en ändring i *punkt 2* som innebär att det vid bedömningen av om utdelning beskattas med en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen ska tas hänsyn till både beskattning hos den utdelande och hos den mottagande enheten. Minimiskattesatsen är 15 procent.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

37 § Vid ett val enligt 36 § gäller följande:

1. Utdelning och uppskattad utdelning av en investeringsenhets *eller försäkringsinvesteringsenhets* justerade vinst ska tas med i den justerade vinsten för den ägarenhet som erhöll utdelningen.

2. Investeringsenhetsens *respektive försäkringsinvesteringsenhetsens* medräknade skatter ska tas med vid beräkningen av den justerade vinsten och de medräknade skatterna för den ägarenhet som erhöll utdelningen, under förutsättning att de kan avräknas mot sådan skatteskuld som uppkommit för ägarenheten till följd av utdelning från *enheten*.

3. Investeringsenhetsens *respektive försäkringsinvesteringsenhetsens* justerade vinst ska motsvara ägarenhetens andel av enhetens ej utdelade justerade nettovinst enligt 38 § som uppkommit under det beräkningsår som avses i 39 §. Vid tillämpningen av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

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

Paragrafen motsvarar del av artikel 43.2 i direktivet och artikel 7.6.2 i modellreglerna.

Paragrafen beskriver vad ett val enligt 36 § innebär.

Ändringen i punkterna 1–4 innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta följer av avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

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

1. *enhetens* medräknade skatter,
2. utdelningar och uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter respektive försäkringsinvesteringsenheter under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår,
3. justerade förluster som uppstår under beräkningsperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare beräkningsår, och
4. återstående justerade förluster som har uppstått före beräkningsperioden.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 43.3 i direktivet.

Paragrafen beskriver vad som utgör en investeringsenhets ej utdelade justerade nettovinst för beräkningsåret.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta följer av avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

39 § Med *uppskattad utdelning* avses *sådan värdeöverföring eller annan transaktion som beskattas såsom utdelning i den stat där ägarenheten hör hemma. Med uppskattad utdelning avses också att ett direkt eller indirekt ägarintresse i en investeringsenhet respektive en försäkringsinvesteringsenhet, som omfattas av ett val enligt 36 §, överförs till en enhet som inte tillhör koncernen. Vid en sådan överföring ska utdelningen anses uppgå till den andel av den ej utdelade justerade nettovinsten som är hänförlig till det överförda ägarintresset på dagen för en sådan överföring, utan hänsyn till den uppskattade utdelningen.*

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

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

Paragrafen motsvarar artikel 43.4, 43.2 tredje stycket och 43.3 första stycket b i direktivet. Ändringen i första stycket följer av avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Paragrafen innehåller tre termer som är relevanta för reglerna om en särskild beskattningsmetod.

I *första stycket* behandlas vad som avses med uppskattad utdelning. Ändringen i det stycket tydliggör att värdeöverföringar och andra liknande transaktioner som beskattas som utdelning enligt nationell lagstiftning i den stat där ägarenheten hör hemma, omfattas av begreppet uppskattad utdelning. Med uppskattad utdelning avses också att ett direkt eller indirekt ägarintresse som är föremål för ett val enligt 36 § överförs till en enhet som inte tillhör koncernen. Den avyttrande ägarenheten ska då anses motta en utdelning som motsvarar det avyttrade ägarintressets andel av investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst. Detta gäller oavsett om ägarenheten beskattas på grund av överföringen eller ej, vid den vanliga inkomstbeskattningen.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

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

Paragrafen motsvarar artikel 43.5 i direktivet.

I paragrafen anges hur en återkallelse av ett val att tillämpa en särskild beskattningsmetod ska hanteras.

Ändringen innebär att, utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter omfattas av bestämmelsen. Detta följer av avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

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

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

Paragrafen motsvarar artikel 31.2 och 3 i direktivet och artikel 5.6.1 och 5.6.2 i modellreglerna.

I paragrafen finns bestämmelser om beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för minoritetsägda undergrupper.

Ändringen i *andra stycket* innebär att utöver investeringsenheter, också försäkringsinvesteringsenheter undantas från bestämmelsen. Detta är en följdändring med anledning av att försäkringsinvesteringsenheter likställs med investeringsenheter vid tillämpning av 27–40 §§, enligt avsnitt 3.1. i de administrativa riktlinjerna från februari 2023 (Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities).

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

63 § Kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till koncernenhetens kontrollerade utländska företag om den hänför sig till detta företags inkomst och har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag. *Vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en svensk koncernenhet som är ett kontrollerat utländskt företag enligt lagstifningen i en annan stat inte beaktas.*

I fråga om skattekostnad som avser passiva intäkter ska fördelningen enligt första stycket motsvara det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för den lågbeskattade staten multiplicerad med de passiva intäkterna.

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

Paragrafen motsvarar artikel 24.3 och 24.6 första–tredje stycket i direktivet och artikel 4.3.2 c, 4.3.3 och 10.1.1 (passive income) i modellreglerna. Den nya andra meningen motsvarar den nya punkten 118.30 i kommentaren till artikel 10.1, vilken införts genom riktlinjerna från februari 2023, vilka ändrats genom riktlinjerna från juli 2023.

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag (i det följande: CFC-bolag).

I *första stycket* framgår av första meningen att kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till dess CFC-bolag om skattekostnaden belastar CFC-bolagets inkomst enligt ett sådant system för beskattning av kontrollerade utländska företag som definieras i 2 kap. 26 §. Av den nya andra meningen framgår att vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en svensk koncernenhet som är ett kontrollerat utländskt företag enligt en annan stats lagstiftning inte beaktas.

Övervägandena finns i 16.4.4.

63 a § *Vid fördelningen enligt 63 § av kostnaden för medräknade skatter som har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag, vilket beräknar skatten för samtliga sådana företag gemensamt, ska bestämmelserna i 63 b–63 f §§ tillämpas.*

Paragrafen, som är ny, motsvaras delvis av avsnitt 2.10 i den administrativa riktlinjen från februari 2023, vilken ändrats genom riktlinjerna från december 2023, med nya punkter i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna (punkt 58.2 och 3).

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag om skatten tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat.

Av paragrafen framgår att vid fördelningen enligt 63 § av kostnaden för medräknade skatter som har tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag, vilket beräknar skatten för samtliga sådana företag gemensamt, ska bestämmelserna i 63 b–f §§ tillämpas.

Övervägandena finns i avsnitt 10.2.

63 b § *För varje kontrollerat utländskt företag som omfattas av ett system som anges i 63 a § ska ett fördelningsbelopp beräknas genom att företagets andel av den inkomst som den skattekostnad som avses i 63 a § är hänförlig till multipliceras med skillnaden mellan skattesatsen enligt nämnda system och den effektiva skattesatsen.*

Paragrafen, som är ny, motsvaras delvis av avsnitt 2.10 i den administrativa riktlinjen från februari 2023, vilken ändrats genom riktlinjerna från december 2023, med nya punkter i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna (punkt 58.37).

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag (i det följande CFC-bolag) om skatten tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat.

Av paragrafen framgår att ett fördelningsbelopp ska beräknas för varje CFC-bolag. Ett belopp ska alltså beräknas för ett CFC-bolag oavsett om det är en koncernenhet eller inte. Beloppet utgörs av CFC-bolagets andel av den inkomst som skattekostnaden i 63 a § är hänförlig till multiplicerad med skillnaden mellan skattesatsen enligt de aktuella CFC-regelverket och den effektiva skattesatsen.

Övervägandena finns i avsnitt 10.2.

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

Paragrafen, som är ny, motsvaras delvis av avsnitt 2.10 i den administrativa riktlinjen från februari 2023, vilken ändrats genom riktlinjerna från december 2023, med nya punkter i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna (punkt 58.3).

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag (i det följande CFC-bolag) om skatten tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat.

Av paragrafen framgår att kostnaden för medräknade skatter ska fördelas enligt följande. Det fördelningsbelopp som beräknats för ett CFC-bolag enligt 63 b § ska divideras med de sammanlagda fördelningsbeloppen för samtliga CFC-bolag. Det på detta sätt beräknade beloppet ska multipliceras med skattekostnaden.

Övervägandena finns i avsnitt 10.2.

63 d § Med effektiv skattesats i 63 b § avses den effektiva skattesatsen för enheterna i en stat med följande avvikelser. Beräkningen ska ske utan hänsyn till skatt som har betalats enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag och med beaktande av sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a §.

Paragrafen, som är ny, motsvaras delvis av avsnitt 2.10 i den administrativa riktlinjen från februari 2023, vilken ändrats genom riktlinjerna från december 2023, med nya punkter i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna (punkt 58.6).

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag om skatten tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat.

Av paragrafen framgår att den effektiva skattesats som används vid beräkningen av ett fördelningsbelopp enligt 63 b § ska utgöras av den effektiva skattesats som beräknas för koncernenheterna i en stat, men att beräkningen ska justeras i två avseenden. Skatt som har betalats enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag ska inte ingå i beräkningen. Nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av

utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a § ska däremot ingå i beräkningen. Effektiv skattesats beräknas som regel enligt 3 kap. 37 §. När det gäller investerings- och försäkringsinvesteringensheter, minoritetsägda koncernenheter samt samriskföretag och dotterföretag finns bestämmelser om beräkningen i 28–29 §§, 41 respektive 45 §.

Om en enhets effektiva skattesats ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen för övriga koncernenheter i den stat där enheten hör hemma ska den effektiva skattesatsen i fördelningsnyckeln utgöras av den separat beräknade effektiva skattesatsen (vilket följer av punkt 58.6.1 i riktlinjen). Bestämmelsen aktualiseras för investerings- och försäkringsinvesteringensheter, minoritetsägda koncernenheter samt samriskföretag och dotterföretag.

Övervägandena finns i avsnitt 10.2.

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

Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag till följd av att en stat omfattas av förenklingsregeln i 8 kap. 19 §, ska den effektiva skattesatsen motsvara

– summan av skatt som enligt en regel om nationell tilläggsskatt beaktas vid beräkning av effektiv skattesats och nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det system som avses i 63 a §,

– dividerat med det justerade resultatet enligt en regel om nationell tilläggsskatt. Om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag av andra skäl än de som anges i första och andra styckena, ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten mellan koncernenheternas skattekostnad och vinst eller förlust före inkomstskatt enligt koncernens kvalificerade finansiella rapport.

Paragrafen, som är ny, motsvaras av del av avsnitt 2.10 i den administrativa riktlinjen från februari 2023, vilken ändrats genom riktlinjerna från december 2023, med nya punkter i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna (punkt 58.6.2).

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarhet och ett kontrollerat utländskt företag (i det följande CFC-bolag) om skatten tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat.

Av paragrafen framgår hur den effektiva skattesats som används vid beräkningen av ett fördelningsbelopp enligt 63 b § ska beräknas i olika särskilt angivna situationer.

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

Av *andra stycket* framgår att om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag till följd av förenklingsregeln i 8 kap. 19 §, så ska den effektiva skattesatsen beräknas enligt följande. Först beräknas summan av sådan skatt som enligt en regel om nationell tilläggsskatt beaktas vid beräkning av effektiv skattesats, och sådan nationell tilläggsskatt som omfattas av rätt till avräkning av utländsk skatt enligt det aktuella CFC-regelverket. Den på detta sätt beräknade summan

divideras sedan med det justerade resultatet enligt en regel om nationell tilläggsskatt.

Av *tredje stycket* framgår att om en effektiv skattesats inte ska beräknas för ett kontrollerat utländskt företag av andra skäl än de som anges i paragrafens första och andra stycke ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten mellan koncernenheternas skattekostnad och vinst eller förlust före inkomstskatt enligt koncernens kvalificerade finansiella rapport. Kvalificerad finansiell rapport är definierat i 8 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt.

Om koncernen beräknar flera effektiva skattesatser för en jurisdiktion på grund av att separat beräkning görs ska respektive skattesats användas för beräkning av fördelningsbeloppet för den eller de enheter för vilka separat beräkning görs (vilket följer av punkt 58.6.3 i riktlinjen).

Övervägandena finns i avsnitt 10.2.

63 f § För ett kontrollerat utländskt företag som inte är en koncernenhet, ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag ska den effektiva skattesatsen motsvara den skattesats som beräknas gemensamt enligt 63 d–e §§ för enheter i koncernen som hör hemma i samma stat som företaget om dessa enheters inkomst motsvarar den största andelen av den inkomst som anges i 63 b § första stycket.

Om koncernen inte beräknar en effektiv skattesats för enheter i den stat där företaget hör hemma ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten av den sammanlagda redovisade inkomstskatten och den sammanlagda redovisade vinsten före inkomstskatt för samtliga sådana enheter som hör hemma i den aktuella staten och som omfattas av det system för beskattning som anges i 63 a §.

Paragrafen, som är ny, motsvaras av del av avsnitt 2.10 i den administrativa riktlinjen från februari 2023, vilken ändrats genom riktlinjerna från december 2023, med nya punkter i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna (punkt 58.7).

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt företag om skatten tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat.

Av *första stycket* framgår hur den effektiva skattesats som används vid beräkningen av ett fördelningsbelopp enligt 63 b § ska beräknas för ett CFC-bolag som inte är en koncernenhet, ett samriskföretag eller ett dotterföretag till ett samriskföretag (s.k. non-GloBE entities). Även för dessa enheter krävs en effektiv skattesats för att skatt som är hänförlig till en sådan enhet ska uteslutas från medräknad skatt för koncernenheterna samt eventuella samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag. Den effektiva skattesatsen utgörs av den skattesats som beräknas gemensamt enligt 63 d–e §§ för enheter i koncernen som hör hemma i samma stat som företaget om dessa enheters inkomst motsvarar den största andelen av den inkomst som anges i 63 b § första stycket.

Andra stycket gäller om koncernen inte beräknar en effektiv skattesats för enheter i den stat där företaget hör hemma. I sådant fall ska den effektiva skattesatsen motsvara kvoten av den sammanlagda redovisade inkomstskatten dividerat med den sammanlagda redovisade vinsten före inkomstskatt för samtliga sådana enheter som hör hemma i den aktuella staten.

Övervägandena finns i avsnitt 10.2.

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

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

Paragrafen motsvarar artikel 24.4 och 24.6 första–tredje stycket i direktivet och artiklarna 4.3.2 d, 4.3.3, 10.1.1 (passive income) och 10.2.5 (hybrid entity) i modellreglerna. Ändringen i paragrafen motsvarar den nya punkten 118.30 i kommentaren till artikel 10.1 i modellreglerna som införts genom riktlinjerna från februari 2023, vilka ändrats genom riktlinjerna från juli 2023.

I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan en ägarenhet och en hybridenhet.

Enligt *första stycket* ska kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper fördelas till en hybridenhet om den avser hybridenhetens justerade vinst. Av ändringen i den nya *andra meningen*, framgår att vid beräkning av nationell tilläggsskatt ska skattekostnad som fördelas till en hybridenhet som är en svensk koncernenhet inte beaktas.

Övervägandena finns i 16.4.4.

83 § Om en koncernenhet som omfattas av ett val enligt 78 § lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till någon som inte är en koncernenhet i samma koncern i samma stat, ska ett belopp som återstår i en återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minska den justerade skattekostnaden för koncernenheterna i staten för respektive år. Det belopp som ska minska skattekostnaden beräknas genom att det återstående beloppet i återföringsförteckningen multipliceras med den aktuella koncernenhetens andel av det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i staten, för respektive år. Detta gäller endast räkenskapsår för vilka den aktuella koncernenhetens justerade resultat är positivt. Effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp ska då räknas om enligt 3 kap. 37 och 38 §§. Tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas enligt med 3 kap. 40 och 41 §§.

I paragrafen, som rör s.k. godkända utdelningsskattesystem, behandlas omräkning av tilläggsskattebelopp. Ändringen är av rättelsekaraktär och innebär en redaktionell ändring i hänvisningen till 3 kap. 37 och 38 §§.

8 kap.

4 a § *En skattekostnad som ett fast driftställe har haft i den stat där det hör hemma ska inte inkluderas vid beräkningen enligt 4 § första stycket i den stat där huvudenheten hör hemma.*

Om ett fast driftställe, ett kontrollerat utländskt företag eller en hybridenhet inte tillämpar 3–5 §§ i den stat där en sådan enhet hör hemma, behöver en skattekostnad som en ägarenhet eller huvudenhet har haft enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag eller fasta driftställen inte fördelas vid beräkningen enligt 4 § första stycket vad avser den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 2.4.2 i de administrativa riktlinjerna från december (punkt 74:21–74.23 i safe harbour-dokumentet).

I paragrafen regleras vad som gäller fördelning av skattekostnad vid tillämpningen av förenklingsregeln.

Av *första stycket* framgår att en skattekostnad som hänför sig till ett fast driftställes inkomst i den stat där driftstället hör hemma, dvs skattekostnad som har erlagts i den stat där det fasta driftstället hör hemma, ska uteslutande allokteras till den stat där det fasta driftstället hör hemma och skattekostnaden ska endast inkluderas i den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen i den staten. En sådan skattekostnad ska således inte inkluderas i beräkningen av den effektiva skattesatsen i den stat där huvudenheten hör hemma.

Av *andra stycket* framgår att när den tillfälliga förenklingsregeln inte tillämpas i en stat där ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag eller hybridföretag hör hemma så måste koncernen beräkna den effektiva skattesatsen i den staten enligt de vanliga reglerna och ta med medräknade och upplupna skatter på en sådan enhets inkomst som betalats av moderenheten eller huvudenheten enligt artikel 24 i direktivet. Artikel 24 i direktivet motsvaras av 3 kap. 27 § och 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§ i lagen.

Skatter som betalats av en ägarenhet eller huvudenhet enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag eller av filialer (taxable branch regime) behöver dock inte allokteras till ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag eller hybridföretag vid den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen för den stat där ägarenheten eller huvudenheten hör hemma. Detta gäller trots att en del av eller alla sådana skatter också beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen i den stat där ett fast driftställe, kontrollerat utländskt företag eller hybridföretag hör hemma.

Övervägandena finns i avsnitt 14.4.

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

Paragrafen har sin grund i artikel 32 i direktivet och punkt 29–31 i safe harbour-dokumentet.

Ändringen i bestämmelsen innebär att det klargörs att beräkningen av substansbeloppet ska grunda sig på uppgifter i koncernens kvalificerade finansiella rapport.

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.

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

Med kvalificerad finansiell rapport avses

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

2. varje koncernenhets årsredovisning förutsatt att den upprättas enligt – en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 20 §, eller

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

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

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

Uppgifter för en koncernenhet som grundar sig på en kvalificerad finansiell rapport får inte hämtas från olika rapporter.

Uppgifter för koncernenheter som hör hemma i samma stat får inte hämtas från olika slags rapporter.

Paragrafen har sin grund i artikel 32 i direktivet och i safe harbour-dokumentet. Ändringarna i paragrafen motsvaras av avsnitt 2.3.5 och 2.4.2, i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 74.20–22 i safe harbour-dokumentet.).

Paragrafen innehåller begreppen kvalificerad land-för-land-rapport och kvalificerad finansiell rapport.

Av ändringen i den nya *fyjärde punkten* i *andra stycket* framgår att om ett fast driftställe inte har tillgång till uppgifter som finns i någon kvalificerad finansiell rapport kan en koncern fastställa den del av en huvudenhets totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt som är hänförlig till det fasta driftstället genom att en separat finansiell rapport upprättats av huvudenheten för det fasta driftstället vad avser finansiell rapportering, tillsyn, skatterapportering eller intern förvaltningskontroll (se OECD BEPS Action 13 Final Report). Om en förlust som uppstår i ett fast driftställe allokteras till det fasta driftstället, måste en motsvarande justering göras av huvudenhetens vinst eller förlust före inkomstskatt i den utsträckning som krävs för att förhindra att förlusten dubbelräknas.

Av *tredje stycket*, som är nytt, framgår att ett fast driftställes eller en koncernenhets uppgifter som används vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln måste komma från samma typ av kvalificerade finansiella rapport. För att en bedömning ska kunna göras av om koncernenheterna i en stat där koncernenheterna hör hemma uppfyller villkoren för att kunna tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln ska koncernen använda de uppgifter i koncernenhetens räkenskaper som använts för att upprätta moderföretagets koncernredovisning. Alternativt kan koncernen använda uppgifterna i koncernenheternas årsredovisningar. Om uppgifter för en koncernenhet som grundar sig på en kvalificerad finansiell rapport hämtas från olika rapporter innebär det att koncernenheterna som hör hemma i staten inte får använda den tillfälliga förenklingsregeln.

Av *fyjärde stycket*, som är nytt, framgår att alla uppgifter som används för att utföra beräkningarna enligt förenklingsregeln för koncernenheter som hör hemma i en stat ska grunda sig på samma slags kvalificerade finansiella rapport (eller de räkenskaper som används för att upprätta de kvalificerade finansiella rapporterna). En koncern kan antingen använda de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning för alla enheter som hör hemma i staten eller koncernenheternas årsredovisningar för alla enheter som hör hemma i samma stat. Detta gäller under förutsättning att årsredovisningarna är

upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard om informationen i den är tillförlitlig.

Om en koncern inte använder samma slags kvalificerade finansiella rapporter för att utföra beräkningarna enligt den tillfälliga förenklingsregeln för alla enheter i samma testade stat innebär det att koncernenheterna som hör hemma i staten inte får använda den tillfälliga förenklingsregeln.

Det framgår av 7 a § att en finansiell rapport kan vara en kvalificerad finansiell rapport trots skillnaden i hanteringen av en viss koncernintern betalning i de kvalificerade finansiella rapporterna.

Övervägandena finns i avsnitt 14.2 och 14.3.

6 a § *Med kvalificerad finansiell rapport avses även en förvärvad koncernenhets räkenskaper i vilken värdet på tillgångarna och skulderna har justerats utifrån köpeskillingen för enheten*

– om samma justering har gjorts i koncernens land-för-land-rapportering för räkenskapsår som påbörjats efter den 31 december 2022, eller

– om justeringarna har gjorts enligt lag eller annan författning.

En kvalificerad finansiell rapport enligt första stycket ska justeras enligt följande vid tillämpningen av 4–5 §§. Minskningar av koncernenhetens resultat som är hänförliga till av- eller nedskrivning av goodwill vad avser transaktioner som genomförts efter den 30 november 2021 ska läggas till vinsten före bolagsskatt. Vid tillämpningen av 4 § gäller detta dock bara om räkenskaperna inte innehåller motsvarande justering av uppskjuten skatt hänförlig till goodwillposten.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 1 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 3, punkt 17 i safe harbour-dokumentet).

Av paragrafen framgår när en förvärvad koncernenhets räkenskaper i vilken värdet på tillgångarna har justerats utifrån köpeskillingen för enheten kan vara en kvalificerad finansiell rapport.

Av första stycket framgår att med kvalificerad finansiell rapport avses även en förvärvad koncernenhets räkenskaper i vilken värdet på tillgångarna har justerats utifrån köpeskillingen för enheten om samma justeringar har gjorts i koncernens land-för-land-rapportering för räkenskapsår som påbörjats efter den 31 december 2022 (första strecksatsen), eller om justeringarna har gjorts enligt lag eller annan författning (andra strecksatsen).

Enligt andra stycket ska en kvalificerad finansiell rapport justeras vid tillämpningen av 4–5 §§. Detta ska ske genom att minskningar av koncernenhetens resultat som är hänförliga till av- eller nedskrivning av goodwill vad avser transaktioner som genomförts efter den 30 november 2021 ska läggas till vinsten före bolagsskatt. Vid tillämpningen av 4 § gäller detta dock bara om räkenskaperna inte innehåller motsvarande justering av uppskjuten skatt hänförlig till goodwillposten.

Övervägandena finns i avsnitt 14.5.

6 b § *En koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna en land-för-land-rapport får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln i 3–5 §§. Uppgifterna om koncernenhetens totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt ska då hämtas från enhetens kvalificerade finansiella rapport.*

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 2.3.4 i de administrativa riktlinjerna från december (punkt 20 i riktlinjerna och 74.18 och 74.19 i safe harbour dokumentet).

I paragrafen finns en bestämmelse om när en koncernenhet som ingår i en koncern som inte behöver lämna en land-för-land-rapport får tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln.

Av paragrafen framgår att koncerner som omfattas av modellreglerna men som inte är skyldiga att lämna land-för-land-rapporter ska ha rätt att använda den tillfälliga förenklingsregeln utifrån de uppgifter som finns i deras kvalificerade finansiella rapporter. Detta gäller de uppgifter som skulle ha rapporterats som totala intäkter och vinst eller förlust före inkomstskatt i en kvalificerad land-för-land-rapport om koncernen hade varit skyldig att lämna en land-för-land-rapport. I sådana situationer ska hänvisningar till belopp "som rapporterats i en kvalificerad land-för-land-rapport" tolkas så att de inkluderar de belopp som skulle ha rapporterats i en kvalificerad land-för-land-rapport om den koncernen hade varit skyldig att lämna en land-för-land-rapport i enlighet med land-för-land-kraven i den stat där moderföretaget hör hemma.

Om den stat där moderföretaget hör hemma inte har krav på land-för-land-rapportering gäller i stället de belopp som skulle ha rapporterats i enlighet med OECD:s BEPS Action 13 Final Report och OECD:s Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting.

Övervägandena finns i avsnitt 14.6.

7 a § När den tillfälliga förenklingsregeln i 3–5 §§ tillämpas ska en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i mottagande koncernenhets kvalificerade finansiella rapport och som kostnad i den betalande koncernenhets kvalificerade finansiella rapport inkluderas i respektive koncernenhets totala intäkt och totala vinst eller förlust före inkomstskatt. Även sådana finansiella rapporter anses vara kvalificerade finansiella rapporter enligt 6 §.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 2.3.3 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 18 i riktlinjerna och punkt 74.16 i safe harbour-dokumentet),

I paragrafen behandlas hanteringen av en koncernintern betalning.

Av paragrafen framgår att en koncernintern betalning som behandlas som intäkt i mottagarens kvalificerade finansiella rapporter och som kostnad i betalarens kvalificerade finansiella rapporter ska inkluderas i koncernenheternas totala intäkter och totala vinster eller förluster innan inkomstskatt utan ytterligare justeringar vid beräkningarna som görs vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln. Detta gäller oavsett hur transaktionen behandlas skattemässigt i den stat där mottagaren eller betalaren hör hemma och hur transaktionen behandlas i land-för-land-rapporten. Land-för-land-rapporten kommer att omfattas av 6 § första stycket trots skillnaden i hanteringen av en sådan koncernintern betalning i de kvalificerade finansiella rapporterna. Om en koncernintern betalning inte räknas med i de totala intäkterna och total vinst hos den mottagande koncernenheten i land-för-land-rapporten medför det att den tillfälliga förenklingsregeln inte kan tillämpas.

Övervägandena finns i avsnitt 14.7.

Konstlade arrangemang

11 a § Vid tillämpningen av 3–7 §§ ska följande justeringar göras om ett konstlat arrangemang har ingåtts efter den 15 december 2022:

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

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

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 2.6 de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 35 i riktlinjerna och punkt 74.25 och 74.26 i safe harbour-dokumentet).

Paragrafen innehåller en bestämmelse om konstlade arrangemang.

Av paragrafen framgår vilka justeringar som ska göras av koncernenheternas sammanlagda kostnader, förluster och skattekostnader i staten om koncernenheter har ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022. Genom bestämmelsen förhindras att en koncernenhet kan använda den tillfälliga förenklingsregeln i en sådan situation.

Övervägandena finns i avsnitt 14.8.

11 b § Med konstlat arrangemang avses:

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

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

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

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 2.6 de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 35 i riktlinjerna och punkt 74.25 i safe harbour-dokumentet).

Av paragrafen framgår vilka sorters arrangemang som anses vara konstlade arrangemang.

I bestämmelsen anges att det rör sig om arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning (*första punkten*), arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger (*andra punkten*), eller arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger (*tredje punkten*). Definitioner av de olika begreppen i punkterna 1–3 finns i 11 c–e §§.

Övervägandena finns i avsnitt 14.8.

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

1. kostnaden eller förlusten inte motsvaras av en redovisad intäkt eller vinst hos den andra koncernenheten, eller

2. den andra koncernenheten beskattningsbara inkomst inte rimligen kan förväntas öka i motsvarande mån under överenskommelsens löptid.

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

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 2.6 de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 35 i riktlinjerna och punkt 74.27, 74.30 a, b och d i safe harbour-dokumentet).

I paragrafen definieras ”ett arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning” (jfr första punkten i 11 b §).

Med koncernenhet i bestämmelsen avses de enheter som behandlas som koncernenheter enligt lagen om tilläggsskatt, såsom ett samriskföretag och varje enhet med kvalificerade finansiella rapporter som har beaktats vid tillämpningen av den tillfälliga förenklingsregeln. Detta gäller oavsett om sådana enheter hör hemma i samma stat.

Med finansiella rapporter för en koncernenhet avses i denna bestämmelse de finansiella rapporter som används för att beräkna koncernenhetens justerade resultat enligt lagen eller de kvalificerade finansiella rapporterna enligt 6 § andra stycket, om den enheten omfattas av den tillfälliga förenklingsregeln.

Av *första stycket* framgår att med ett arrangemang som innebär avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning avses en överenskommelse där en koncernenhet direkt eller indirekt tillhandahåller kredit eller på annat sätt gör en investering i en annan koncernenhet som leder till en kostnad eller förlust i den förstnämnda koncernenhetens redovisning. Av *första punkten* framgår att detta gäller om kostnaden eller förlusten inte motsvaras av en redovisad intäkt eller vinst hos den andra koncernenheten. Enligt *andra punkten* gäller detsamma om den andra koncernenhetens beskattningsbara inkomst inte rimligen kan förväntas öka i motsvarande mån under överenskommelsens löptid.

En koncernenhet anses inte ha en motsvarande ökning av sin beskattningsbara inkomst i den utsträckning som ökningen som ingår i den beskattningsbara inkomsten kvittas mot t.ex. återstående justerade förluster eller ett outnyttjat ränteavdrag (tax attributes), för vilken en värderingsjustering eller en justering i redovisningen har gjorts eller skulle ha gjorts om justeringen gjordes utan att hänsyn tagits till möjligheten för en koncernenhet att använda t.ex. återstående justerade förluster eller ett outnyttjat ränteavdrag i ett konstlat arrangemang som ingåtts efter den 15 december 2022.

En koncernenhet anses inte ha en motsvarande ökning av sin beskattningsbara inkomst i den utsträckning som den betalning som ger upphov till kostnaden eller förlusten också ger upphov till ett skattepliktigt avdrag eller en skattepliktig förlust för en koncernenhet som hör hemma i samma stat som den koncernenhetens motpart utan att betalningen ingår som en kostnad eller förlust vid fastställandet av vinst eller förlust före inkomstskatt i den staten (inklusive som ett resultat av att vara en kostnad eller förlust i de finansiella rapporterna för en delägarbeskattad koncernenhet i den stat där koncernenhetens motpart hör hemma).

Av *andra stycket* framgår att det som anges i första stycket inte gäller om kostnaden eller förlusten endast kan hänföras till övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål.

Övervägandena finns i avsnitt 14.8.

11 d § Med arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger avses en överenskommelse som leder till att en kostnad eller förlust tas med i en koncernenhets finansiella rapporter och

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

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

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 2.6 de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 35 i riktlinjerna och punkt 74.28 och 74:30 e–h i safe harbour-dokumentet).

I paragrafen definieras ”ett arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger” (jfr. andra punkten 11 b §).

Av paragrafens *första stycke* framgår att med ett arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger avses en överenskommelse som leder till att en kostnad eller förlust tas med i en koncernenhets finansiella rapporter.

För att det ska vara ett sådant arrangemang krävs vidare enligt *första punkten* att kostnaden eller förlusten tas med i en annan koncernenhets finansiella rapporter. Ett arrangemang anses dock inte vara ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger i den utsträckning som beloppet för den relevanta kostnaden kvittas mot intäkter som ingår i de finansiella rapporterna för båda de ingående enheterna. Om ett arrangemang medför att en förlust räknas med flera gånger och alla koncernenheter som inkluderar den relevanta kostnaden eller förlusten i sina finansiella rapporter hör hemma i samma stat behöver en justering inte göras vad avser kostnaden eller förlusten i de finansiella rapporterna för en koncernenheterna.

För att det ska vara ett arrangemang som medför att en förlust beaktas flera gånger krävs det alternativt enligt *andra punkten* att det uppstår ett avdragsgillt belopp vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för en annan koncernenhet som hör hemma i en annan stat.

Ett arrangemang anses inte vara ett arrangemang som medför att en förlust räknas med flera gånger i den utsträckning som beloppet för den relevanta utgiften kvittas mot intäkter eller inkomster som ingår i de finansiella rapporterna för den koncernenhet som inkluderar kostnaden eller förlusten i sina finansiella rapporter, och den beskattningsbara inkomsten för den koncernenhet som begär avdrag för den relevanta utgiften eller förlusten. En kostnad eller förlust anses inte ingå i en skattetransparent koncernenhets finansiella rapporter i den utsträckning som kostnaden eller förlusten ingår i de finansiella rapporterna för dess ägarenheter.

Övervägandena finns i avsnitt 14.8.

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

1. i sin justerade skattekostnad, eller

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

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

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 2.6 de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 35 i riktlinjerna och punkt 74.29 i safe harbour-dokumentet).

I paragrafen definieras ”ett arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger” (jfr tredje punkten 11 b §).

Av paragrafens *första stycke* framgår att med ett arrangemang som medför att en skattekostnad beaktas flera gånger avses en överenskommelse som leder till att mer än en koncernenhet inkluderar delar av eller hela skattekostnaden i sin justerade skattekostnad (*punkt 1*), eller vid beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt 4 § (*punkt 2*).

Av *andra stycket* följer att första stycket dock inte gäller om den inkomst som skattekostnaden är hänförlig till tas med i de finansiella rapporterna för varje sådan koncernenhet.

Övervägandena finns i avsnitt 14.8.

11 f § *En koncernenhet ska anses ha ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022 bara om:*

- *arrangemanget har ingåtts, ändrats eller överförs efter den 15 december 2022,*
- *fullgörandet av rättigheter eller skyldigheter enligt arrangemanget skiljer sig från fullgörandet före den 15 december 2022, eller*
- *det har skett en förändring i redovisningen efter den 15 december 2022 vad avser arrangemanget.*

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 2.6 de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 35 i riktlinjerna och punkt 74.29 i safe harbour-dokumentet).

Av paragrafen framgår förutsättningarna för att en koncernenhet ska anses ha ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022.

Enligt paragrafen ska en koncernenhet bara anses ha ingått ett konstlat arrangemang efter den 15 december 2022 om arrangemanget har ingåtts, ändrats eller överförs efter det datumet (*första strecksatsen*), om fullgörandet av rättigheter eller skyldigheter enligt arrangemanget skiljer sig från fullgörandet före den 15 december 2022 (*andra strecksatsen*), eller om det har skett en förändring i redovisningen efter den 15 december 2022 vad avser arrangemanget (*tredje strecksatsen*).

Övervägandena finns i avsnitt 14.8.

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

Vid tillämpningen av 4 kap. 28 § ska *en överförande koncernenhets övergångsår enligt 4 kap. 26 § inte inkludera ett räkenskapsår* då 3–5 §§ tillämpas i fråga om enheten.

Paragrafen 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). Ändringen har sin grund i avsnitt 4 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkt 54 i riktlinjerna och punkt 33.d i safe harbour-dokumentet).

I denna paragraf anges vad som ska gälla avseende ett övergångsår som avses i 4 kap. 25 § när den tillfälliga förenklingsregeln tillämpas.

Paragrafen ändras på så sätt att det övergångsår som avses i 4 kap. 28 § lagen om tilläggsskatt inte omfattar ett räkenskapsår då den tillfälliga förenklingsregeln (8 kap. 3–5 §§ lagen om tilläggsskatt) används av den överlåtande koncernenheten. Resten av andra stycket har tagits bort. Vidare görs en redaktionell ändring i första stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 14.9.

Tillfällig förenklingsregel vad avser kompletteringsregeln för tilläggsskatt

14 § Tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för den stat där moderföretaget hör hemma. Detta gäller om den stat där moderföretaget hör hemma har en bolagsskattesats om minst 20 procent för varje räkenskapsår under övergångsperioden.

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

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 5.2 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkterna 1–7).

Av paragrafen framgår att tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för den stat där moderföretaget hör hemma under vissa förutsättningar och under en begränsad period.

Av *första stycket* framgår att tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska anses vara noll för den stat där moderföretaget hör hemma under förutsättning att den stat där moderföretaget hör hemma har en bolagsskattesats om minst 20 procent för varje räkenskapsår under övergångsperioden. Varje stats bolagsskattesats är den nominella lagstadgade skattesats som i allmänhet tillämpas på den inkomst som företag som ingår i multinationella koncerner inom tillämpningsområdet har. Skattesatsen får inkludera lokala och regionala skatter förutsatt att sådana skatter är strukturerade så att den sammanlagda skattesatsen som är allmänt tillämplig på företag som ingår i multinationella koncerner inom tillämpningsområdet är lika med eller högre än tjugoprocent. Den nominella skattesatsen på tjugoprocent säkerställer att endast multinationella koncerner vars moderföretag hör hemma i en stat med ett bolagsskattesystem och som har en tillräckligt hög bolagsskattesats drar nytta av denna förenklingsregel.

Varje stat som har implementerat modellreglerna får ta hänsyn till OECD:s Statutory Corporate Income Tax Rates för det relevanta räkenskapsåret när staten ska fastställa vilka stater som kan använda den tillfälliga förenklingsregeln vad avser kompletteringsregeln för tilläggsskatt.

Av *andra stycket* framgår att den tillfälliga förenklingsregeln vad avser kompletteringsregeln ger den stat där moderföretaget hör hemma lättnader under de första två åren då modellreglerna träder i kraft. Enligt denna förenklingsregel ska det tilläggsskattebelopp som beräknas för den stat där moderföretaget hör hemma anses vara noll för räkenskapsår som inte löper längre än tolv månader, som börjar den 31 december 2025 eller före detta datum och som slutar före den 31 december 2026.

Övervägandena finns i avsnitt 15.

Förenklingsregel för koncernheter utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen

15 § Den rapporterande enheten får välja att göra en förenklad beräkning för att fastställa justerat resultat, intäkt och justerad skattekostnad för en koncernhet utan väsentlig betydelse.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 6.4 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkterna 16–18 i riktlinjerna).

Av paragrafen framgår att den rapporterande enheten kan välja att göra en förenklad beräkning för en koncernhet som är utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen.

Enligt paragrafen får den rapporterande enheten välja att göra en förenklad beräkning för att fastställa justerat resultat, intäkt och justerad skattekostnad för en koncernhet utan väsentlig betydelse. Valet avser varje enhet utan väsentlig betydelse var för sig. Valet avser således inte per automatik samtliga sådana koncernheter.

Övervägandena finns i avsnitt 15.

16 § Med koncernhet utan väsentlig betydelse avses en koncernhet, inklusive dess fasta driftställen, som inte konsolideras post-för-post i moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av dess storlek eller att den inte är av väsentlig betydelse. Detta gäller bara om:

1. koncernredovisningen omfattas av 2 kap. 19 § 1 och 3, och
2. koncernredovisningen är föremål för en extern revision.

Om koncernheten har en intäkt som överstiger 50 miljoner euro ska dess räkenskaper som ligger till grund för en land-för-land-rapport vara upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard.

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

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 6.2 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkterna 7–10 i riktlinjerna).

I paragrafen definieras ”en koncernhet utan väsentlig betydelse”.

Av första stycket framgår att en koncernhet utan väsentlig betydelse är en enhet, inklusive dess fasta driftställen, som inte konsolideras post-för-post i moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av dess storlek eller väsentlighet och som betraktas som en koncernhet i enlighet med 2 kap. 7 §.

Av punkt 1 framgår att detta bara gäller om koncernredovisningen är sådan som beskrivs 2 kap. 19 § 1 och 3. En koncern som uteslutande består av en huvudenhet och dess fasta driftställen har inga koncernheter utan väsentlig betydelse och kan inte tillämpa de förenklade beräkningarna. Definitionen av en koncernhet utan väsentlig betydelse uppfylls inte om koncernen har koncernredovisning som omfattas av 2 kap. 19 § 2 och 4.

Enligt punkt 2 krävs att koncernredovisningen är externt reviderad. Att koncernredovisningen ska vara externt reviderad kräver att revisorns yttrande inte innehåller invändningar vad avser att enheten uteslutits från konsolideringskretsen. Det finns ingen definition av "extern revisor" men det är vedertaget att det måste vara en juridisk person eller enskild person med expertis för att utföra de relevanta revisionsuppgifterna. En person

som är registrerad som revisor enligt lagstiftningen i en stat anses ha denna expertis.

Av *andra stycket* framgår att om det gäller en koncernenhet med en total intäkt som överstiger 50 miljoner euro ska dess räkenskaper som ligger till grund för land-för-land-rapporten vara upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard.

Enligt *tredje stycket* ska vad gäller den beloppsangivelse i euro som finns i *andra stycket*, belopp i annan valuta räknas om på det sätt som anges i 1 kap. 4 §.

Övervägandena finns i avsnitt 15.

17 § *En förenklad beräkning för en koncernenhet utan väsentlig betydelse innebär att:*

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

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

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

Punkterna 1–3 gäller även vid tillämpningen av 3–5 §§.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 6.3 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkterna 11–15 samt 17 och 18 i riktlinjerna).

Av paragrafen framgår vad som avses med en förenklad beräkning.

Det framgår av *första stycket* att en förenklad beräkning för en koncernenhet utan väsentlig betydelse innebär att justerat resultat utgörs av enhetens intäkt i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler (*punkt 1*). Vidare framgår det att intäkt utgörs av enhetens intäkt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler (*punkt 2*). Justerad skattekostnad utgörs av årets ackumulerade inkomstskatt som fastställts i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler (*punkt 3*). Den förenklade skatteberäkningen fastställer koncernenhetens justerade skatter till årets ackumulerade inkomstskatt som fastställs enligt de relevanta land-för-land-rapporteringsreglerna. Detta innebär att den förenklade skatteberäkningen exkluderar eventuella uppskjutna skattekostnader, justeringar för långfristiga poster och avsättningar för osäkra skatteskulder.

Det framgår av *andra stycket* att punkterna 1–3 gäller även vid tillämpningen av 3–5 §§ dvs. den tillfälliga förenklingsregeln. Detta innebär att om en koncern väljer att tillämpa 4 § ska justerat resultat och justerad skattekostnad för en koncernenhet utan väsentlig betydelse utgöras av enhetens intäkt och årets ackumulerade inkomstskatt i enlighet med relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

Övervägandena finns i avsnitt 15.

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

Om det inte finns ett krav på land-för-land-rapportering i den stat där moderföretaget hör hemma och en koncern inte är skyldig att lämna in en land-för-land-rapport i någon stat avses med relevanta land-för-land-rapporteringsregler OECD:s standard om land-för-land-rapportering (BEPS-åtgärd 13) och OECD:s vägledning om genomförandet av land-för-land-rapportering.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 6.6 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 40 i riktlinjerna).

I paragrafen definieras relevanta land-för-land-rapporteringsregler.

Av *första stycket* framgår att med relevanta land-för-land-rapporteringsregler avses rapporteringsbestämmelserna i den stat där moderföretaget hör hemma eller i den stat ett ställföreträdande moderföretag hör hemma om en land-för-land-rapport inte lämnas in i den stat moderföretaget hör hemma i. Ställföreträdande moderföretag är enligt 33 a kap. 2 § skatteförfarandelagen (de svenska land-för-land-rapporteringsreglerna) en enhet i en multinationell koncern som har blivit utsedd av den multinationella koncernen att i stället för moderföretaget lämna land-för-land-rapporten i Sverige eller i den andra stat eller jurisdiktion där enheten hör hemma för den multinationella koncernens räkning när minst ett av villkoren i 33 a kap. 5 § första stycket 1–3 är uppfyllt.

Av *andra stycket* framgår att om det inte finns ett krav på land-för-land-rapportering i den stat moderföretaget hör hemma och en koncern inte är skyldig att lämna in en land-för-land-rapport i någon stat ska relevanta land-för-land-rapporteringsregler avse slutrapporten från OECD:s BEPS-åtgärd 13 och OECD:s vägledning om genomförandet av land-för-land-rapportering ("Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report").

Övervägandena finns i avsnitt 15.

Förenklingsregel vad avser utländsk nationell tilläggsskatt

19 § Tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en utländsk stat ska anses vara noll om statens regler uppfyller villkoren för att omfattas av en förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt. En stats regler anses uppfylla sådana villkor om regelverket har godkänts av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 5 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkterna 8–13) i riktlinjerna.

I paragrafen beskrivs effekterna av förenklingsregeln vad avser nationell tilläggsskatt och erkännandet av sådana regler.

Enligt paragrafen ska tilläggsskattebeloppet för koncernenheterna i en utländsk stat anses vara noll om statens regler uppfyller villkoren för att omfattas av en förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt. En stats regler anses uppfylla sådana villkor om regelverket har godkänts av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. IF kommer att förlita sig på peer review-processen (en granskningsprocess) för att avgöra om ett regelverk avseende nationell tilläggsskatt uppfyller kraven och regelverket därmed kan omfattas av en förenklingsregel. IF:s granskning omfattar även förekomsten av sådana avvikelser i en regel om nationell tilläggsskatt

som medför att den s.k. switch off-regeln ska gälla, dvs. att regeln i ett visst avseende inte ska omfattas av andra staters förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 17.

20 § Vad som sägs i 19 § gäller bara om det är en sådan tilläggsskatt som avses i 3 kap. 39 § första stycket.

Paragrafen, som är ny, har sin grund i avsnitt 5 i de administrativa riktlinjerna från juli 2023 (punkterna 11 och 12) i riktlinjerna.

I paragrafen anges när en förenklingsregel vad avser nationell tilläggsskatt inte kan återopas av en koncern.

Av paragrafen framgår att en koncernenhet endast kan tillämpa förenklingsregeln vad avser nationell tilläggsskatt om den tilläggsskatt som beräknats skulle behandlas som en s.k. "lägsta kvalificerad nationell tilläggsskatt som ska betalas" (the amount payable under a Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax) enligt 3 kap. 39 § första stycket om förenklingsregeln inte var tillämplig. Därför kan en koncern inte välja att tillämpa förenklingsregeln om dess nationella tilläggsskattebelopp är föremål för en omprövning eller inte anses vara bedömningsbar enligt beskrivningen i punkt 20.1 i kommentaren till artikel 5.2.3 i modellreglerna. Belopp som på ovan nämnda grunder inte ingår i QDMTT payable ett visst år ska hänföras till det år skatten relaterar till när den har betalats och inte längre bestrids av koncernen.

Övervägandena finns i avsnitt 17.

Val

21 § Den rapporterade enheten får välja att tillämpa förenklingsreglerna i detta kapitel. Ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser.

Paragrafen, som är ny, har delvis sin grund i avsnitt 6.4 i de administrativa riktlinjerna från december 2023 (punkt 16).

Paragrafen reglerar valmöjligheten för en rapporterad koncernenhet.

Av paragrafen framgår att den rapporterade enheten får välja att tillämpa förenklingsreglerna i detta kapitel och att ett sådant val gäller för det räkenskapsår som valet avser. Denna valmöjlighet gäller för samtliga förenklingsregler.

Övervägandena finns i avsnitt 15.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
2. Bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024.
3. Bestämmelserna i 7 kap. 63 a–f §§ tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027.
4. Om den rapporterade enheten begär det får dock samtliga eller vissa av bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023.

Av *första punkten* framgår att ändringarna i lagen träder i kraft den 1 januari 2025.

Enligt *andra punkten* ska bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2024 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2024.

I *tredje punkten* anges att bestämmelserna i 7 kap. 63 a–f §§ tillämpas för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2026 och som avslutas senast den 30 juni 2027. Denna punkt rör fördelning av medräknade skatter som tagits ut enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska företag som beräknar skatten för samtliga sådana företag samlat.

Det följer av den *fyjärde punkten* att den rapporterande enheten får begära att samtliga eller vissa av bestämmelserna ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023. I 2 kap. 43 § finns en definition av rapporterande enhet. Med en rapporterande enhet avses en enhet som lämnar tilläggsskatterapport. Det ställs inte upp några särskilda krav avseende rapportering av vilka val som görs i detta hänseende.

Från och med beskattningsåret 2025, respektive räkenskapsåret 2025 för svenska handelsbolag, ska de föreslagna bestämmelserna i sin helhet tillämpas i sin nya lydelse.

Övervägandena finns i avsnitt 10.2 och 20.

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

Bilaga 1

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

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

Bilaga 3