

Lagrådsremiss

Tilläggs katt för företag i stora koncerner

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 31 augusti 2023

Elisabeth Svantesson

Elisabeth Sheikh
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Fördelarna med vinstförflyttning till jurisdiktioner med låg eller ingen beskattning bör motverkas genom att det säkerställs att multinationella koncerner betalar en skälig andel skatt oavsett var de är verksamma. Med hänsyn till detta föreslås beskattning av lågbeskattade vinster genom att tilläggs katt tas ut i en annan stat på sådana vinster. Ett syfte är att uppnå en effektiv minimibesättning av enheter som ingår i stora nationella eller multinationella koncerner. Förslaget innebär att även en nationell tilläggs katt införs så att multinationella och nationella koncerner behandlas på samma sätt. Enligt förslaget ska nationella och multinationella koncerner med en årlig intäkt motsvarande minst 750 miljoner euro vara föremål för en effektiv skatt om minst 15 procent på en särskilt definierad skattebas. Vissa enheter föreslås vara undantagna enheter, vilket exempelvis gäller för myndighetsenheter, ideella organisationer och pensionsfonder. Om tillämpningen av bestämmelsen om nationell tilläggs katt, som innebär att svenska koncernenheter beskattas i Sverige, inte leder till att samtliga tilläggs kattebelopp i koncernen tas ut i sin helhet föreslås att svenska koncernenheter i vissa fall ska vara skattskyldiga för tilläggs katt enligt huvudregeln, som omfattar multinationella koncerner. Vidare föreslås att svenska koncernenheter i vissa fall ska vara skattskyldiga för kompletterande tilläggs katt enligt en kompletteringsregel, när tilläggs katten inte tas ut i enlighet med de andra reglerna. En tillfällig förenklingsregel (safe harbour-regel) föreslås också som innebär att de multinationella koncernerna under en övergångsperiod inte behöver göra fullständiga beräkningar i enlighet med reglerna, utan de kan använda befintliga uppgifter. Förslaget om införandet av en tilläggs katt för företag i stora koncerner är föranlett av rådets direktiv

(EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen. Direktivet bygger på de modellregler med tillhörande kommentar som OECD/G20:s inkluderande ramverk (IF) arbetat fram.

Det lämnas även förslag på bestämmelser om förfarandet som krävs för att skatten ska kunna administreras samt att förfarandet regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244). Den som omfattas av den nya lagens tillämpningsområde är skyldig att till Skatteverket lämna en tilläggsskatterapport. Koncernen kan under vissa omständigheter utse en koncernenhet att lämna tilläggsskatterapport för övrigas räkning. Innehållet i tilläggsskatterapporten kommer att ligga till grund för bedömning av om koncernen uppfyller kraven om minimibeskattnig. Uppgifterna i rapporten ska avse hela koncernen, oavsett vilken enhet som lämnar in rapporten. Förfarandet kompletteras även med en tilläggs-skattedeklaration som ska lämnas in i de fall koncernenheten ska betala tilläggsskatt. Det lämnas även förslag på en ny särskild avgift i form av en rapportavgift som ska kunna tas ut om det klart framgår att tilläggsskatterapporten innehåller allvarliga brister. Slutligen föreslås även att det ska vara möjligt att ansöka om förhandsbesked i frågor om tilläggsskatt.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024.

Innehållsförteckning

1	Beslut	10
2	Lagförslag	11
2.1	Förslag till lag om tilläggsskatt	11
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)	69
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.	70
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor	72
2.5	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	74
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (2024:000) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	106
3	Ärendet och dess beredning	109
4	Bakgrund.....	110
4.1	Det internationella arbetet och modellreglerna.....	110
4.2	Minimibeskattningsdirektivet.....	111
4.3	Hur förhåller sig direktivet och modellreglerna till varandra?	112
5	Tilläggsskatt på lågbeskattade inkomster.....	113
5.1	En särskild lag om tilläggsskatt ska införas.....	113
5.2	Förhållandet till modellreglerna m.m.	119
5.3	Grundläggande definitioner i lagen	123
5.4	Förhållandet till skatteavtalen.....	128
6	Tillämpningsområdet	131
6.1	Tillämpningsområdet för tilläggsskatt.....	131
6.1.1	Enhet.....	134
6.1.2	Koncernenhet och huvudenhet	136
6.1.3	Koncern	138
6.1.4	Koncernredovisning och redovisningsstandarder	146
6.1.5	Beloppsgränser och valuta.....	152
6.2	Undantagna enheter	153
6.2.1	Enheter som utgör undantagna enheter.....	153
6.2.2	Enheter som kan behandlas som undantagna enheter	155
6.2.3	Myndighetsenheter	160
6.2.4	Internationella organisationer	162
6.2.5	Ideella organisationer	163
6.2.6	Pensionsenheter	165
6.2.7	Investeringsfonder	169
6.2.8	Fastighetsinvesteringsföretag	172
6.3	Förändringar i koncernen	173
6.4	I vilken stat en enhet eller ett fast driftställe hör hemma	175

6.4.1	Andra enheter än delägarbeskattade enheter	175
6.4.2	Delägarbeskattade enheter.....	177
6.4.3	Fasta driftställen	178
6.4.4	Enheter som hör hemma i flera stater.....	178
6.4.5	Enheter som flyttar under räkenskapsåret.....	180
6.4.6	Enheter som hör hemma i Sverige.....	180
6.4.7	En specialregel gällande huvudregeln för vissa moderenheter	181
7	Definitioner och förklaringar	181
7.1	Ett kapitel om definitioner och förklaringar	181
7.2	Definitionen av olika moderenheter	182
7.3	Definitionen av portföljinnehav	183
7.4	Definition av minimiskattesats	183
7.5	Definitionen av kvalificerat imputationsbelopp och icke kvalificerat imputationsbelopp	184
7.6	Definitionen av ett kvalificerat skattetillgodohavande och ett icke kvalificerat skattetillgodohavande.....	186
7.7	Definitionen av berättigat utdelningssystem	187
7.8	Definitionerna av lågbeskattad koncernenhet och lågbeskattad stat	188
7.9	Definitionen av modellreglerna.....	189
8	Beräkningen av tilläggsskattebeloppet.....	190
8.1	Beräkning av det justerade resultatet.....	190
8.1.1	Redovisningen som utgångspunkt för resultatberäkningen	190
8.1.2	Justeringar i förhållande till redovisningen ...	194
8.2	Beräkning av den justerade skattekostnaden	202
8.2.1	Medräknade skatter (covered taxes).....	202
8.2.2	Justeringar hänförlig till aktuell skatt	203
8.2.3	Justeringar hänförliga till uppskjuten skatt....	204
8.3	Tilläggsskatt när det inte redovisas vinst.....	210
8.4	Beräkningen av den effektiva skattesatsen	210
8.5	Beräkning av tilläggsskattebeloppet.....	214
9	Val, tillkommande tilläggsskattebelopp och justering av skattekostnad.....	216
9.1	Val som avser resultat och skatt	216
9.1.1	Aktiebaserad ersättning	216
9.1.2	Redovisning till verkligt värde	218
9.1.3	Vinst vid försäljning av fast egendom	219
9.1.4	Transaktioner mellan koncernenheter	220
9.1.5	Alternativregel för uppskjuten skattefordran.....	221
9.1.6	Uppskjuten skatteskuld.....	223
9.2	Tillkommande tilläggsskattebelopp.....	223
9.3	Justering av skattekostnad i efterhand.....	225

9.4	Hanteringen av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt överförda tillgångar i samband med övergången till systemet	226
10	Substansbelopp, verksamhet av begränsad betydelse och internationell sjöfartsverksamhet	228
10.1	Substansbelopp.....	228
10.1.1	Beräkningen av substansbeloppet.....	228
10.1.2	Personalkostnader.....	231
10.1.3	Materiella anläggningstillgångar	233
10.1.4	Fast driftställe	237
10.1.5	Delägarbeskattade enheter	239
10.1.6	Statslösa enheter	241
10.2	Undantag för verksamhet av begränsad betydelse.....	241
10.3	Undantag för internationell sjöfart	245
10.3.1	Resultat som inte ska tas med.....	245
10.3.2	Kostnader som inte ska tas med.....	248
10.3.3	Förlust i internationell sjöfartsverksamhet ...	249
10.3.4	Resultat från internationell sjöfart	250
10.3.5	Resultat från kompletterande verksamhet.....	254
11	Skattskyldighet enligt regeln om nationell tilläggsskatt.....	256
12	Skattskyldighet för tilläggsskatt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln.....	263
12.1	Huvudregeln	263
12.2	Kompletteringsregeln	269
12.2.1	Allmänt om kompletteringsregeln	269
12.2.2	Procentsats för kompletterande tilläggsskatt när en EU-medlemsstat med högst tolv moderföretag valt fördröjd tillämpning av huvudregeln och kompletteringsregeln	274
12.2.3	Utformning av justeringen enligt kompletteringsregeln	275
12.2.4	Fördelning av kompletterande tilläggsskatt mellan svenska koncernenheter	278
12.2.5	Ansökan om förenklat förfarande för redovisning och betalning av kompletterande tilläggsskatt.....	279
12.3	Undantag under fem år för en inledande fas.....	282
13	Särskilda enheter	285
13.1	Handelsbolag och utländska motsvarigheter	285
13.1.1	Definitioner	285
13.1.2	Fördelning av redovisat resultat från en delägarbeskattad enhet.....	286
13.1.3	Det justerade resultatet och medräknade skatter för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag	287
13.1.4	Ska svenska handelsbolag vara skattskyldiga för tilläggsskatt?	288

13.2	Fasta driftställen	291
13.2.1	Definitioner	291
13.2.2	Fördelning av redovisat resultat mellan fast driftställe och huvudenhet.....	292
13.2.3	Fördelning av medräknade skatter mellan fast driftställe och huvudenhet.....	293
13.3	Investeringsenheter.....	294
13.4	Minoritetsägda koncernenheter	297
13.5	Joint ventures	299
13.6	Enheter som ansluter sig till respektive lämnar en koncern.....	301
13.7	Överföring av tillgångar och skulder vid olika fall av omorganisationer.....	303
13.8	Fördelning av medräknade skatter – kontrollerade utländska bolag.....	307
13.9	Fördelning av medräknade skatter –hybridenheter.....	309
13.10	Moderföretag som omfattas av regler om avdragsgill utdelning.....	310
13.11	Koncerner med flera moderföretag	312
13.12	Berättigade utdelningsskattesystem.....	314
14	Safe harbour-regler	317
14.1.1	En tillfällig safe harbour-regel baserad på data från land-för-land-rapporten, m.m.	317
14.1.2	Regeln gäller under en övergångsperiod	321
14.1.3	ETR-testet.....	322
14.1.4	De minimis-testet	324
14.1.5	Routine profits-test	325
14.1.6	Joint venture och dess anknutna företag.....	327
14.1.7	Moderföretaget är en delägarbeskattad enhet eller omfattas av ett system med avdragsgill utdelning	328
14.1.8	Investeringsenhet och försäkringsinvesteringsenhet	330
14.1.9	Specialregel för realiserade förluster.....	332
14.1.10	Koncernenheter som innehas för försäljning.....	333
14.1.11	Minoritetsägda koncernenheter	334
14.1.12	När den tillfälliga safe harbour-regeln inte ska tillämpas	335
14.1.13	Övergångsår	337
15	Redovisning av val.....	338
16	Förfarandet för uttag av tilläggsskatt	341
16.1	Inledning	341
16.2	Utgångspunkter för förfarandet	342
16.3	Definitioner och förklaringar.....	343
16.4	Registrering	347
16.5	Tilläggsskatterapport.....	349
16.5.1	Bestämmelser om tilläggsskatterapport tas in i skatteförfarandelagen	349

16.5.2	Vissa definitioner och förklaringar	350
16.5.3	Vem ska lämna tilläggsskatterapport?	350
16.5.4	Uppgifter som ska lämnas enligt huvudregeln	354
16.5.5	Uppgifter som ska lämnas i en tilläggsskatterapport med förenklat innehåll	358
16.5.6	Undantag från vilka uppgifter som ska lämnas i tilläggsskatterapporten kan ges i förordning	359
16.5.7	När ska tilläggsskatterapporten och anmälan lämnas?	362
16.5.8	Formkrav	363
16.6	Tilläggsskattedeklaration	364
16.6.1	Syftet med tilläggsskattedeklaration	364
16.6.2	Vem ska lämna tilläggsskattedeklaration?....	364
16.6.3	Vad ska en tilläggsskattedeklaration innehålla?	369
16.6.4	När ska en tilläggsskattedeklaration lämnas?	372
16.6.5	Anstånd med att lämna deklaration	373
16.6.6	Formkrav	373
16.7	Utredning, kontroll och tvångsåtgärder	374
16.7.1	Föreläggande	374
16.7.2	Vitesföreläggande	375
16.7.3	Revision	376
16.8	Sanktioner	377
16.8.1	Direktivet och modellreglerna	377
16.8.2	Sanktioner ska riktas mot svenska koncernenheter eller en huvudenhet för ett fast driftställe	378
16.8.3	Vilka sanktioner bör införas och tillämpas?	378
16.8.4	Förseningsavgift	379
16.8.5	Rapportavgift	383
16.8.6	Skattetillegg	394
16.8.7	Befrielse från särskilda avgifter	400
16.8.8	Beslut om särskilda avgifter	403
16.8.9	Särskilt kvalificerad beslutsfattare vid beslut om rapportavgift	405
16.9	Beslut om tilläggsskatt	406
16.9.1	Beslut om och beräkning av tilläggsskatt	406
16.9.2	När ska beslut meddelas?	412
16.9.3	Särskilt kvalificerad beslutsfattare	415
16.9.4	Beslut ska gälla omedelbart	415
16.10	Skönsbeskattning	416
16.11	Ansvar för skatt och avgifter	416
16.11.1	Delägare i ett handelsbolag	416
16.11.2	Företrädaransvar	418
16.12	Betalning, avräkning och preskription m.m.	421
16.12.1	Om skattekonto och avräkningsordning	421

16.12.2	När ska betalning ske?.....	422
16.12.3	Skattekontot bör användas för registrering och betalning av tilläggsskatt och rapportavgift.....	425
16.12.4	Betalning av solidariskt betalningsansvar för kompletterande tilläggsskatt	427
16.12.5	Preskription av och ett särskilt skattekonto för betalning av nationell tilläggsskatt.....	428
16.13	Anstånd med betalning av skatt eller avgift	433
16.14	Ränta	435
16.15	Omprövning och överklagande	440
16.15.1	Omprövning	440
16.15.2	Överklagande	444
16.16	Indrivning.....	446
17	Personuppgiftsbehandling.....	447
18	Förhandsbesked i frågor om tilläggsskatt	449
19	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	451
20	Konsekvensanalys.....	454
20.1	Bakgrund.....	455
20.2	Syfte och alternativa lösningar	456
20.3	Dataunderlag för konsekvensanalysen	457
20.4	Koncerner och företag som omfattas av regelverket	458
20.5	Offentligfinansiella effekter	459
20.6	Dynamiska effekter	464
20.7	Administrativa kostnader för företagen.....	464
20.8	Effekter för företagen och konkurrensförhållanden	468
20.9	Effekter på investeringar och sysselsättning	470
20.10	Effekter för enskilda, den ekonomiska jämförbarheten och den ekonomiska fördelningen.....	471
20.11	Effekter för kommuner och regioner.....	472
20.12	Effekter för Skatteverket och andra myndigheter.....	472
20.13	Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	473
20.14	Förslagets förenlighet med EU-rätten	474
21	Författningskommentar.....	474
21.1	Förslaget till lag om tilläggsskatt	474
21.2	Förslaget till lag om ändring skattebrottslagen (1971:69).....	596
21.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.	596
21.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.....	597
21.5	Förslaget till lag om ändring av skatteförfarandelagen (2011:1244).....	597
21.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (2023:000) om ändring av skatteförfarandelagen (2011:1244).....	624
Bilaga 1	Modellregler om global minimibeskattnings	625

Bilaga 2	Safe harbour-regler.....	695
Bilaga 3	Rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen	725
Bilaga 4	Sammanfattning av betänkandet (SOU 2023:6).....	783
Bilaga 5	Betänkandets lagförslag.....	787
Bilaga 6	Sammanfattning av promemorian	841
Bilaga 7	Promemorians lagförslag.....	842
Bilaga 8	Förteckning över remissinstanserna (betänkandet).....	897
Bilaga 9	Förteckning över remissinstanserna (promemorian)	898

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om tilläggsskatt,
2. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
3. lag om ändring i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.,
4. lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor,
5. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
6. lag om ändring i lagen (2024:000) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

2 Lagförslag

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om tilläggsskatt

Härigenom föreskrivs¹ följande.

1 kap. Lagens innehåll och tillämpningsområde

1 § I denna lag finns bestämmelser om tilläggsskatt för att säkerställa en effektiv minimibesättning av enheter som ingår i stora nationella eller multinationella koncerner. Tilläggsskatt ska betalas till staten.

2 § Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande:

- lagens innehåll och tillämpningsområde (1 kap.),
- definitioner och förklaringar (2 kap.),
- beräkning av tilläggsskattebeloppet (3 kap.),
- val, tillkommande tilläggsskattebelopp och justering av skattekostnad (4 kap.),
- substansbelopp, verksamhet av begränsad betydelse och internationell sjöfartsverksamhet (5 kap.),
- skattskyldighet för tilläggsskatt (6 kap.),
- särskilda enheter och transaktioner (7 kap.),
- safe harbour-regeln (8 kap.), och
- redovisning och förnyelse av val (9 kap.).

Lagens tillämpningsområde

3 § Denna lag ska tillämpas på en svensk koncernenhet som ingår i en koncern som har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro enligt moderföretagets koncernredovisning under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas.

Lagen ska inte tillämpas på undantagna enheter. Intäkter för undantagna enheter ska dock ingå i de intäkter som avses i första stycket.

Om ett eller flera av de fyra räkenskapsåren är längre eller kortare än tolv månader ska beloppsgränsen i första stycket justeras i motsvarande mån för vart och ett av dessa räkenskapsår.

Valuta

3 a § Vid tillämpningen av de beloppsangivelser i euro som finns i lagen ska belopp i annan valuta räknas om enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella räkenskapsåret eller beskattningsåret. Vid tillämpning av 3 § ska omräkningen för respektive jämförelseår göras

¹ Jfr rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, i den ursprungliga lydelsen.

enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella jämförelseåret. Vid omräkningen ska de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken användas. Om Europeiska centralbanken inte har fastställt någon kurs för en valuta, ska i stället motsvarande kurs från centralbanken i den stat där den relevanta koncernenheten hör hemma användas.

Undantagna enheter

4 § Följande enheter är undantagna enheter:

1. myndighetsenheter,
2. internationella organisationer,
3. ideella organisationer,
4. investeringsfonder som är moderföretag,
5. fastighetsinvesteringsföretag som är moderföretag,
6. pensionsfonder, och
7. investeringsenheter för pensioner.

5 § Som en undantagen enhet behandlas en enhet vars värde till minst 95 procent ägs av en eller flera sådana enheter som anges i 4 § 1–6 eller av offentliga organ, om

1. 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 offentliga organen, eller

2. den verksamhet som enheten bedriver helt understöder verksamheten i den eller de undantagna enheterna eller offentliga organen.

Ägandet kan vara direkt eller indirekt, om samtliga enheter i ägarkedjan är eller ska behandlas som undantagna enheter.

6 § Som en undantagen enhet behandlas också en enhet vars värde till minst 85 procent ägs av en eller flera sådana enheter som avses i 4 § 1–6 eller av offentliga organ om dess inkomst uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar, kapitalvinster eller kapitalförluster som inte ingår i det justerade resultatet enligt 3 kap. 9 och 10 §§.

Ägandet kan vara direkt eller indirekt, om samtliga enheter i ägarkedjan är eller ska behandlas som undantagna enheter.

7 § En rapporterende enhet kan välja att en enhet som avses i 5 eller 6 § inte ska behandlas som en undantagen enhet.

Ytterligare bestämmelser om valmöjligheten finns i 9 kap.

Förändringar i koncernen

8 § Om två eller flera koncerner har slagits samman för att bilda en ny koncern under något av de fyra räkenskapsår som närmast föregår det år som ska prövas, ska beloppsgränsen i 3 § anses vara uppfylld för varje räkenskapsår före sammanslagningen för vilket summan av intäkterna i de enskilda koncernredovisningarna uppgår till minst 750 miljoner euro.

Om en enhet som inte ingår i en koncern slås samman med en enhet eller koncern under det räkenskapsår som ska prövas och om någon av dessa inte har upprättat en koncernredovisning för något av de fyra räkenskapsår som närmast föregår det år som ska prövas, ska beloppsgränsen i 3 § anses

vara uppfylld för varje räkenskapsår före sammanslagningen för vilket summan av intäkterna i de enskilda års- eller koncernredovisningarna uppgår till minst 750 miljoner euro.

Med *slås samman* avses att alla eller i huvudsak alla koncernenheter i två eller flera separata koncerner ställs under gemensam kontroll på ett sådant sätt att de utgör enheter i en enda koncern eller att en enhet som inte ingår i någon koncern ställs under gemensam kontroll med en annan enhet eller koncern på ett sådant sätt att de utgör enheter i en enda koncern.

9 § Om en koncern som omfattades av lagens tillämpningsområde året före det räkenskapsår som provas delas i två eller flera nya koncerner, ska beloppsgränsen i 3 § anses vara uppfylld

– för det räkenskapsår då delningen sker: om summan av intäkterna i koncernredovisningen för vardera ny koncern för det räkenskapsåret uppgår till minst 750 miljoner euro, och

– för det andra till fjärde räkenskapsåret efter delningen: om summan av intäkterna i koncernredovisningen för vardera ny koncern uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av dessa räkenskapsår.

Med *delas* avses varje arrangemang där koncernenheterna i en enda koncern delas upp i två eller flera nya koncerner och inte längre ingår i samma moderföretags koncernredovisning.

I vilken stat en enhet eller ett fast driftställe hör hemma

Andra enheter än delägarbeskattade enheter

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

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

Delägarbeskattade enheter

11 § Delägarbeskattade enheter som är moderföretag eller är skyldiga att tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt hör hemma i den stat där de bildades. Andra delägarbeskattade enheter är statslösa.

Fasta driftställen

12 § Ett fast driftställe som avses i

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

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

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

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

Gemensamma bestämmelser

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

14 § Hör en koncernenhet hemma i mer än en stat ska frågan om var enheten slutligt hör hemma avgöras med stöd av bestämmelserna i 15 och 16 §§.

15 § Om det finns ett tillämpligt skatteavtal mellan staterna hör en koncernenhet hemma i den stat där den har sin skatterättsliga hemvist enligt avtalet.

Även om det finns ett tillämpligt skatteavtal ska bestämmelserna i 16 § tillämpas, om

1. koncernenhetens hemvist enligt avtalet ska avgöras genom en ömsesidig överenskommelse mellan behöriga myndigheter och någon sådan överenskommelse inte har träffats, eller

2. avtalet inte leder till att dubbelbeskattning undviks för att en koncernenhet har hemvist i båda avtalsslutande staterna.

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

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

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

Utvidgad tillämpning av huvudregeln för tilläggsskatt

17 § Om en moderenhet till följd av 15 eller 16 § hör hemma i en stat där den inte omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt, omfattas enheten av den andra statens huvudregel. Detta gäller dock inte om tillämpningen av en sådan regel inte är tillåten enligt ett tillämpligt skatteavtal.

Förfarandet

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

2 kap. Definitioner och förklaringar

Var finns definitioner och förklaringar?

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

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

allmänt erkänd redovisningsstandard i 20 §
armlängdsprincipen i 3 kap. 17 §
asymmetrisk vinst och förlust i utländsk valuta i 3 kap. 13 §
balansvärde i 5 kap. 5 §
berättigat utdelningsskattessystem i 31 §
beskattningsår i 24 §
bestämmande inflytande i 14 §
betydande snedvridning av konkurrensen i 3 kap. 7 §
bokfört nettovärde av materiella tillgångar i 23 §
delägarbeskattad enhet i 7 kap. 2 §
delägd moderenhet i 13 §
effektiv skattesats i 3 kap. 38 §
enhet i 6 §
fast driftställe i 7 kap. 17 §
fastighetsinvesteringsföretag i 40 §
försäkringsinvesteringsenhet i 41 §
godkänd redovisningsstandard i 21 §
huvudenhet i 7 kap. 18 §
huvudregel för tilläggsskatt i 3 §
hör hemma i 1 kap. 10–16 §§
icke kvalificerat imputationsbelopp i 28 §
icke kvalificerat skattetillgodohavande i 30 §
ideell organisation i 34 §
internationell organisation i 33 §
investeringsenhet i 38 §
investeringsenhet för pensioner i 37 §
investeringsfond i 39 §
justerat resultat i 3 kap. 2 §
justerad skattekostnad i 3 kap. 23 §
kompletteringsregel för tilläggsskatt i 4 §
koncern i 7 §
koncernenhet i 8 §
koncernredovisning i 19 §
kvalificerat imputationsbelopp i 27 §
kvalificerat skattetillgodohavande i 29 §
lågbeskattad koncernenhet i 44 §
lågbeskattad stat i 45 §
medräknade skatter i 3 kap. 25–27 §§
mellanliggande moderenhet i 12 §
minimiskattesats i 25 §
modellreglerna i 47 §
moderenhet i 11 §
moderföretag i 10 §
myndighetsenhet i 32 §
nettoskattekostnad i 3 kap. 8 §
offentligt organ i 6 §
omvänd hybridenhet i 7 kap. 3 § andra stycket
pensionsenhet i 35 §
pensionsfond i 36 §
portföljinnehav i 17 §
procentsats för tilläggsskatt i 3 kap. 39 § första stycket

rapporterande enhet i 43 §
redovisat resultat i 18 §
regel om nationell tilläggsskatt i 5 §
räkenskapsår i 22 §
skattetransparent enhet i 7 kap. 3 och 5 §§
stat i 46 §
substansbelopp i 5 kap. 2 §
svensk koncernenhet i 9 §
system för beskattning av kontrollerade utländska bolag i 26 §
särskild uppskjuten skattefordran i 4 kap. 13 §
tillkommande tilläggsskattebelopp i 4 kap. 19–23 §§
tilläggsskatt i 2 §
tilläggsskattebelopp i 3 kap. 39–41 §§
tilläggsskatterapport i 42 §
undantagna utdelningar i 3 kap. 9 §
undantagen vinst och förlust avseende ägarintressen i 3 kap. 10 §
undantagna enheter i 1 kap. 4–7 §§
ägarenhet i 16 §
ägarintresse i 15 §
överskjutande vinst i 3 kap. 39 § första stycket.

Tilläggsskatt

Vad som avses med tilläggsskatt

2 § Med tilläggsskatt avses skatt som beräknas enligt en huvudregel för tilläggsskatt eller en kompletteringsregel för tilläggsskatt. Vid tillämpning av en kompletteringsregel ska även ett belopp som motsvarar skatteeffekten av ett vägrat avdrag vid inkomstbeskattning anses som sådan skatt.

Med tilläggsskatt avses i denna lag även skatt som beräknas med stöd av en regel om nationell tilläggsskatt.

Huvudregel för tilläggsskatt

3 § Med huvudregel för tilläggsskatt avses en regel i en stat som innebär att moderenheter i en koncern beräknar och betalar sin andel av tilläggsskatten för lågbeskattade koncernenheter i koncernen. Reglerna ska vara likvärdiga med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen i den ursprungliga lydelsen eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, modellreglerna.

Första stycket gäller inte om den stat som har infört en huvudregel för tilläggsskatt ger förmåner för att kompensera för den införda regeln.

Kompletteringsregel för tilläggsskatt

4 § Med kompletteringsregel för tilläggsskatt avses en regel i en stat som innebär att staten tar ut sin andel av kompletterande tilläggsskatt för en koncern. Reglerna ska vara likvärdiga med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523 av den

14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen i den ursprungliga lydelsen eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, modellreglerna.

Första stycket gäller inte om den stat som har infört en kompletteringsregel för tilläggsskatt ger förmåner för att kompensera för den införda regeln.

Regel om nationell tilläggsskatt

5 § Med en regel om nationell tilläggsskatt avses en regel i en stat om en tilläggsskatt om regeln

1. fastställer överskjutande vinster för koncernenheterna som hör hemma i staten i enlighet med bestämmelserna i

– rådets direktiv 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen i den ursprungliga lydelsen, eller

– när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, modellreglerna,

2. medför att koncernenheternas överskjutande vinster i staten beskattas minst med minimiskattesatsen för ett beskattningsår, och

3. tillämpas på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i 1.

Första stycket gäller inte om den stat som infört regeln om nationell tilläggsskatt ger förmåner för att kompensera för den införda regeln.

Koncern och enheter

Enheter och offentliga organ

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

Vid tillämpningen av denna lag ska inte offentliga organ anses vara enheter. Med offentliga organ avses staten Sverige, Sveriges riksdag, Sveriges regering, svenska regioner, svenska kommuner och till någon av dessa hörande organ, verk och integrerade delar.

Med offentliga organ avses även utländska motsvarigheter till de offentliga organ som nämns i andra stycket.

Koncern

7 § Med koncern avses

1. enheter som är förenade genom ägande eller kontroll på så sätt att dessa enheters tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden ingår i moderföretagets koncernredovisning eller är undantagna från moderföretagets koncernredovisning endast på grund av enhetens ringa storlek eller väsentlighet eller på grund av att enheten hålls för försäljning, eller

2. en enhet som har ett eller flera fasta driftställen förutsatt att enheten inte är en del av en annan koncern i enlighet med vad som anges i 1.

Första stycket gäller bara vid tillämpning av denna lag.

Koncernenhet

8 § Med koncernenhet avses

1. en enhet som ingår i en koncern, eller

2. ett fast driftställe till en huvudenhet som ingår i en koncern.

Svensk koncernenhet

9 § Med svensk koncernenhet avses en koncernenhet som hör hemma i Sverige enligt bestämmelserna i 1 kap. 10–16 §§.

Moderföretag

10 § 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.

Moderenhet

11 § Med moderenhet avses

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

Mellanliggande moderenhet

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

Delägd moderenhet

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.

Ägande och kontroll

Bestämmande inflytande

14 § Med bestämmande inflytande avses ett ägarintresse i en enhet där den som innehar andelar

1. är skyldig att post-för-post konsolidera enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller
2. skulle ha varit skyldig att konsolidera tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post-för-post om innehavaren hade upprättat koncernredovisning.

En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande över sitt fasta driftställe.

Ägarintresse

15 § Med ägarintresse avses en sådan rätt till en andel i en enhets eller ett fast driftställes vinst, eget kapital eller reserver som har sin grund i ägande eller vad som motsvarar ägande.

Ägarenhet

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

Portföljinnehav

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

Redovisning, resultat och skatt

Redovisat resultat

18 § Med redovisat resultat avses koncernenhetens redovisade resultat justerat i enlighet med de redovisningsprinciper som moderföretaget tillämpar vid upprättande av koncernredovisning, dock utan eliminering av koncerninterna transaktioner.

Koncernredovisning

19 § Med koncernredovisning avses

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

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

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

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

a) en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller

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

Allmänt erkänd redovisningsstandard

20 § Med en allmänt erkänd redovisningsstandard avses följande internationella redovisningsstandarder:

– IFRS som antagits av International Accounting Standards Board,

– IFRS som antagits av unionen i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, eller

– de allmänt erkända redovisningsprinciperna i Australien, Brasilien, Kanada, medlemsstaterna i Europeiska unionen, staterna inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, Hongkong (Kina), Japan, Mexiko, Nya Zeeland, Folkrepubliken Kina, Republiken Indien, Republiken Korea, Ryssland, Singapore, Schweiz, Förenade kungariket och Amerikas förenta stater.

Godkänd redovisningsstandard

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

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

Räkenskapsår

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

Om moderföretaget inte upprättar koncernredovisning avses med räkenskapsår i stället kalenderår.

Bokfört nettovärde av materiella tillgångar

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

Beskattningsår

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

Minimiskattesats

25 § Med minimiskattesats avses 15 procent.

System för beskattning av kontrollerade utländska bolag

26 § Med system för beskattning av kontrollerade utländska bolag avses skatteregler, med undantag för en huvudregel som avses i 3 §, som innebär att den som direkt eller indirekt äger andelar i en utländsk enhet eller ett fast driftställes huvudenhet är skattskyldig för sin andel av eller hela den utländska koncernenhetens inkomst, oavsett om den delas ut eller inte.

Kvalificerat imputationsbelopp

27 § Med kvalificerat imputationsbelopp avses medräknad skatt som är betald av eller påförd en koncernenhet och som kan återbetalas till eller avräknas hos den som faktiskt har rätt till utdelning från enheten, om sådan återbetalning eller avräkning medges

1. i en annan stat än den som påförde den medräknade skatten,

2. den mottagare som faktiskt har rätt till utdelningen och utdelningen beskattas minst med minimiskattesatsen enligt den nationella lagstiftningen i den stat där medräknade skatten påfördes,

3. en fysisk person som faktiskt har rätt till utdelningen och har hemvist i den stat där den medräknade skatten påfördes och utdelningen beskattas minst med den allmänt gällande inkomstskattesatsen, eller

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

Andra stycket 4 gäller i fråga om ideell organisation, pensionsenhet, investeringsenhet och livförsäkringsbolag bara om den stat som påfört de medräknade skatterna är den stat där

- en ideell organisation eller pensionsenhet inrättats och förvaltas,
- en investeringsenhet bildats och regleras, eller
- ett livförsäkringsbolag hör hemma.

I fråga om medräknad skatt som är betald av eller påförd ett fast driftställe avses sådan utdelning som huvudenheten lämnat.

Icke kvalificerat imputationsbelopp

28 § Med icke kvalificerat imputationsbelopp avses skatt som inte är ett kvalificerat imputationsbelopp och som betalas av eller påförs en koncernenhet och som

1. återbetalas vid utdelningstillfället till den som har rätt till utdelningen från koncernenheten,
2. avräknas hos den som har rätt till utdelningen mot skatt på annan inkomst än utdelningen, eller
3. återbetalas till det utdelande bolaget vid utdelning till dess ägare.

Kvalificerat skattetillgodohavande

29 § Med kvalificerat skattetillgodohavande avses

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

Ett kvalificerat skattetillgodohavande ska inte omfatta något skattebelopp som kan avräknas eller återbetalas på grundval av ett imputationsbelopp enligt 27 eller 28 §.

Icke kvalificerat skattetillgodohavande

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

Berättigat utdelningsskattessystem

31 § Med berättigat utdelningsskattessystem avses ett bolagsskattessystem som

1. leder till skatt på vinst bara när sådan vinst delas ut eller anses vara utdelad till aktieägarna, eller när företaget har vissa andra kostnader än rörelsekostnader,

2. innebär att skatt tas ut utifrån en skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen, och

3. var i kraft senast den 1 juli 2021.

Särskilda subjekt

Myndighetsenhet

32 § Med myndighetsenhet avses en enhet

1. som uteslutande ägs av ett offentligt organ,

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

a) fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter, eller

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

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

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

Internationell organisation

33 § Med internationell organisation avses en mellanstatlig eller överstatlig organisation

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

2. som har ett gällande värdlandsavtal eller annan överenskommelse om immunitet och privilegier med den stat där organisationen är etablerad, och

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

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

Ideell organisation

34 § Med ideell organisation avses en enhet som uppfyller samtliga följande kriterier:

1. den har etablerats och är verksam i den stat där den har hemvist och

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

b) den är en yrkesorganisation, branschorganisation, handelskammare, arbetstagarorganisation, jord- eller trädgårdsbruksorganisation, med-

borgarorganisation eller en organisation som uteslutande verkar för att främja social välfärd,

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

3. den har inte några ägare eller medlemmar med ägar- eller vinstintressen i enhetens intäkter eller tillgångar,

4. dess intäkter eller tillgångar får inte delas ut eller användas till förmån för privatpersoner eller enheter vars ändamål inte avser välgörenhet, annat än

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

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

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

5. dess tillgångar tillfaller eller återförs till en annan ideell organisation eller till ett offentligt organ i staten där enheten har hemvist vid dess upphörande, likvidation eller upplösning, och

6. den bedriver inte handel eller annan verksamhet som inte har direkt samband med de ändamål för vilka den etablerades.

Pensionsenhet

35 § Med pensionsenhet avses en pensionsfond eller en investeringsenhet för pensioner.

Pensionsfond

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

Som ytterligare förutsättning gäller

1. att enheten är reglerad som en sådan i den staten, eller

2. att förmånerna är tryggade och finansieras av en samling av tillgångar som förvaltas för att säkerställa fullgörandet av förmånerna för det fall att den som lämnat pensionsutfästelsen blir insolvent.

Investeringsenhet för pensioner

37 § Med investeringsenhet för pensioner avses en enhet som är etablerad för och som uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet för att

1. investera medel till förmån för en pensionsfond, eller

2. helt understödja verksamhet som bedrivs av en pensionsfond i samma koncern.

Investeringsenhet

38 § Med investeringsenhet avses en investeringsfond eller ett fastighetsinvesteringsföretag.

Med investeringsenhet avses också en enhet som till minst 95 procent ägs av en eller flera investeringsfonder eller fastighetsinvesteringsföretag och som uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet

som består i att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för ägaren. Ett indirekt ägarförhållande jämställs med ett direkt ägande om samtliga enheter i ägarkedjan är investeringsfonder eller fastighetsinvesteringsföretag.

Med investeringsenhet avses vidare en enhet vars värde till minst 85 procent ägs av investeringsfonder eller fastighetsinvesteringsföretag, om dess inkomst uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar, kapitalvinster eller kapitalförluster som undantas från beräkningen av det justerade resultatet i enlighet med bestämmelserna i denna lag.

Investeringsfond

39 § Med investeringsfond avses en enhet eller en konstruktion

1. som är utformad för gemensam förvaltning av ett antal från varandra fristående investerares tillgångar,
2. som investerar i enlighet med en fastställd investeringspolicy,
3. som gör det möjligt för investerare att minska transaktions-, forsknings- och analyskostnader eller sprida risker kollektivt,
4. som huvudsakligen är utformad för att generera avkastning eller vinst på investeringar, eller skydd mot en särskild eller allmän händelse eller ett särskilt eller allmänt resultat,
5. vars investerare har rätt till avkastning från fondens tillgångar eller intäkter från dessa tillgångar, på grundval av deras respektive bidrag,
6. som omfattas av regelverk, inbegripet relevanta bestämmelser om penningtvätt och investerarskydd, i den stat där den är etablerad eller förvaltas, eller vars ledning omfattas av ett sådant regelverk, och
7. som förvaltas av yrkesverksamma förvaltare för investerarnas räkning.

Fastighetsinvesteringsföretag

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

Försäkringsinvesteringsenhet

41 § Med försäkringsinvesteringsenhet avses en enhet som skulle uppfylla definitionen av en investeringsfond enligt 39 § eller ett fastighetsinvesteringsföretag enligt 40 §, om den inte hade etablerats med anledning av skyldigheter enligt ett försäkrings- eller livränteavtal och om den inte hade varit helägd av en enhet som är föremål för lagstiftning avseende försäkringsbolag i den stat där den hör hemma.

Förfarande

Tilläggsskatterapport

42 § Med tilläggsskatterapport avses en sådan tilläggsskatterapport som ska lämnas enligt 33 d kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Rapporterande enhet

43 § Med rapporterande enhet avses en enhet som lämnar tilläggs-skatteberäkning.

Övrigt

Lågbeskattad koncernenhet

44 § Med lågbeskattad koncernenhet avses

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

Lågbeskattad stat

45 § Med lågbeskattad stat avses, i fråga om en koncern, en stat där koncernen har

1. en justerad vinst, och
2. en effektiv skattesats som är lägre än minimiskattesatsen.

Stat

46 § Med stat avses även jurisdiktion.

Modellreglerna

47 § Med modellreglerna avses the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) antagna av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS den 14 december 2021.

3 kap. Beräkning av tilläggsskattebeloppet

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- beräkning av det justerade resultatet (2–22 §§),
- justerad skattekostnad för beräkning av den effektiva skattesatsen (23–37 §§), och
- beräkning av tilläggsskattebelopp (38–42 §§).

Beräkning av det justerade resultatet

Huvudregel

2 § En koncernenhets justerade resultat är det resultat som enheten har eller skulle ha redovisat enligt räkenskaper som upprättats med ledning av de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncern-redovisning

- utan hänsyn till elimineringar för koncerninterna transaktioner, och
- med justeringar enligt 8–22 §§.

I 4, 5 och 7 kap. finns ytterligare bestämmelser som kan påverka det justerade resultatet. I 7 kap. 50 § finns en bestämmelse om de värden som resultatberäkningen ska baseras på för förvärvade enheter.

Moderföretaget upprättar inte koncernredovisning

3 § Om ett moderföretag inte upprättar koncernredovisning ska resultatet i stället beräknas utifrån den redovisning som skulle ha upprättats enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard om företaget hade varit skyldigt att upprätta koncernredovisning med justeringar motsvarande de som anges i 2 §.

Resultatet får i stället beräknas utifrån en godkänd redovisningsstandard om resultatet justeras när det krävs för att skillnaderna i redovisningsprinciper inte ska leda till en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.

Moderföretaget upprättar inte koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard

4 § Om ett moderföretag inte upprättar sin koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, ska resultatet justeras så att det inte påverkas av de skillnader i redovisningsprinciper som finns mellan en sådan redovisningsstandard och den som moderföretaget tillämpar. Detta ska dock bara göras om det krävs för att skillnaderna inte ska leda till betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.

Alternativregel för beräkningen

5 § Beräkningen av det justerade resultatet enligt 2 § får i stället utgå från en annan allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard om

1. det inte skäligen kan krävas att resultatet bestäms med ledning av moderföretagets redovisningsprinciper,
2. enheten upprättar sina räkenskaper enligt dessa alternativa principer,
3. uppgifter i redovisningen är tillförlitliga, och
4. resultatet justeras om det i förhållande till resultatet enligt 2 § ger permanenta skillnader som överstiger en miljon euro till följd av tillämpningen av en redovisningsprincip eller en enskild redovisningsstandard.

Ytterligare beräkningsregel för nationell tilläggsskatt

6 § Vad avser nationell tilläggsskatt får det justerade resultatet för koncernenheten i en stat fastställas i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i moderföretagets årsredovisning. I fråga om en godkänd redovisningsstandard gäller det bara under förutsättning att resultatet justeras för att undvika en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 §.

Betydande snedvridning av konkurrensen

7 § En betydande snedvridning av konkurrensen anses uppstå om tillämpningen av en särskild princip eller ett särskilt förfarande enligt allmänt godtagbara redovisningsstandarder för koncernen som helhet leder till skillnader som uppgår till mer än 75 miljoner euro under ett räkenskapsår vid en jämförelse med tillämpning av motsvarande princip eller förfarande enligt IFRS som antagits av International Accounting

Standards Board, eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002.

Nettoskattekostnad

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

Med nettoskattekostnaderna avses nettoposten av

1. aktuella och uppskjutna medräknade skatter som har kostnadsförts, inklusive medräknade skatter avseende inkomster som är undantagna vid beräkningen av det justerade resultatet,
2. uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till en förlust under året,
3. tilläggsskatt, och
4. icke kvalificerat imputationsbelopp.

Undantagna utdelningar

9 § Utdelning eller annan värdeöverföring som har mottagits eller anteciperats och som har sin grund i ägarintressen ska inte tas med i det justerade resultatet. Detta gäller dock inte om

1. andelarna 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 heller inte undantagen om den lämnas av en investeringsenhet och omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 §.

Undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen

10 § Vinster och förluster som ingår i enhetens resultat ska inte tas med i det justerade resultatet, om

1. de beror på ändringar i det verkliga värdet på ägarintressen som inte är ett portföljinnehav,
2. de avser ägarintressen som redovisas enligt kapitalandelsmetoden, eller
3. de avser vinst eller förlust vid avyttring av ett ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav.

Omvärdering av materiella anläggningstillgångar

11 § Resultatet ska justeras med ett belopp som motsvarar en redovisad värdetförändring, ökad eller minskad med tillhörande uppskjuten skatt hänförlig till räkenskapsåret, som beror på tillämpningen av en redovisningsprincip avseende materiella anläggningstillgångar som innebär att

1. tillgångarna omvärderas löpande i redovisningen till verkligt värde,
2. värdetförändringen redovisas mot eget kapital, och
3. vinster och förluster därefter inte påverkar resultaträkningen.

Omorganisering

12 § Resultatet ska justeras med belopp som avser vinst eller förlust som ska undantas enligt 7 kap. 57–62 §§.

Asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta

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

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

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

3. ingår i koncernenhetens redovisade resultat och är hänförlig till fluktuationer i valutakursen mellan en tredje utländsk valuta och koncernenhetens funktionella valuta, eller

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

Den funktionella valutan är den valuta som används för att fastställa enhetens redovisade resultat. Beskattningsvalutan är den valuta som används för att fastställa koncernenhetens skattepliktiga inkomst när medräknade skatter beräknas. En tredje utländsk valuta är en valuta som varken är enhetens funktionella valuta eller beskattningsvaluta.

Mutor och böter

14 § Följande kostnader ska inte räknas med i resultatet:

1. kostnader som enligt reglerna i den stat där koncernenheten eller moderföretaget hör hemma är olagliga, såsom mutor och olagliga provisioner, och

2. böter och sanktionsavgifter, om ett bötes- eller sanktionsbelopp som belastat resultatet för räkenskapsåret uppgår till eller överstiger 50 000 euro eller vad som motsvarar 50 000 euro i koncernenhetens funktionella valuta.

Fel under tidigare räkenskapsår och byte av redovisningsprinciper

15 § Om fel som avser tidigare års resultat och som avser en intäkt eller kostnad som skulle ha ingått i det justerade resultatet har korrigerats genom en justering direkt mot eget kapital ska det justerade resultatet ökas eller minskas med ett belopp motsvarande den del av korrigeringsbeloppet som inte redovisats i resultaträkningen. Detta gäller dock inte om en sådan korrigeringspost avser en väsentlig minskning av en sådan skuld avseende medräknade skatter som avses i 4 kap. 24 § andra stycket.

Första stycket gäller också om en sådan korrigeringspost, som uppstått till följd av byte av redovisningsprinciper eller redovisningspolicy, redovisats direkt mot eget kapital och den avser en intäkt eller kostnad som ska ingå i det justerade resultatet.

Pensionskostnader

16 § Resultatet ska justeras för skillnaden mellan den redovisade pensionskostnaden och det belopp som tillförts en pensionsenhet för

räkenskapsåret. Detta gäller dock bara för pension som tryggas genom överföring till en pensionsenhet.

Armlängdsprincipen

17 § Resultatet ska justeras enligt följande:

1. Transaktioner mellan koncernenheter belägna i olika stater som inte redovisas till samma belopp i de båda koncernenheternas räkenskaper eller som inte är förenliga med armlängdsprincipen ska justeras så att de uppgår till samma belopp och är förenliga med armlängdsprincipen.

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

Med *armlängdsprincipen* avses i första stycket att villkoren för en transaktion mellan koncernenheter ska bestämmas enligt de villkor som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende företag för motsvarande transaktion under jämförbara omständigheter.

Skattetillgodohavanden

18 § Kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som en intäkt. Icke kvalificerade skattetillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt.

Koncerninternt finansieringsarrangemang

19 § Resultatet ska ökas med kostnader som är hänförliga till ett finansieringsarrangemang genom vilket en eller flera koncernenheter ger tillgodohavanden till eller på annat sätt gör investeringar i en eller flera andra koncernenheter (koncerninternt finansieringsarrangemang) om

1. koncernenheten som har skulden eller som tar emot investeringen hör hemma i en lågbeskattad stat eller i en stat som skulle ha varit en lågbeskattad stat om kostnaden inte hade belastat koncernenheten,

2. det koncerninterna finansieringsarrangemanget rimligen kan förväntas öka koncernhetens kostnader under den tid finansieringsarrangemanget löper utan att detta leder till en motsvarande ökning av den beskattningsbara inkomsten för den koncernenhet som ger krediten eller gör investeringen, och

3. den koncernenhet som ger krediten eller gör investeringen hör hemma i en stat som inte är en lågbeskattad stat eller som inte skulle ha varit en lågbeskattad stat om de intäkter som är hänförliga till krediten eller investeringen inte tillfallit den koncernenheten.

Denna paragraf ska inte tillämpas om 22 § ska tillämpas.

Försäkringsföretag

20 § Ett försäkringsföretag ska vid beräkningen av det justerade resultatet undanta belopp som påförs försäkringstagarna och som avser skatt som enheten betalar på avkastning på försäkringstagarnas kapital.

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.

21 § Ömsesidiga livförsäkringsbolag och livförsäkringsaktiebolag som inte får dela ut vinst ska dra av belopp som överförs till en konsolideringsfond. Belopp som tas i anspråk från konsolideringsfonden för att täcka en förlust ska tas upp.

Övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål

22 § Resultatet ska justeras så att belopp som redovisas som en minskning av eget kapital för en koncernenhet och som är resultat av överföringar som har genomförts eller ska genomföras vad avser ett instrument för övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål som har emitterats av koncernenheten, dras av.

Belopp som redovisas som en ökning av eget kapital och som är resultatet av en överföring som avser ett instrument för övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål ska tas upp av den enhet som innehar instrumentet.

Med instrument för övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål avses ett instrument som emitterats i enlighet med tillsyns- eller regleringskrav för den finansiella sektorn och 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.

Justerad skattekostnad för beräkning av den effektiva skattesatsen

Beräkning av den justerade skattekostnaden

23 § Beräkningen av den justerade skattekostnaden ska utgå från den redovisning som används vid beräkning av det justerade resultatet enligt 2–7 §§. Den justerade skattekostnaden är summan av den redovisade kostnaden avseende medräknade 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 är föremål för skatt enligt lokala skatteregler.

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

I 28 § 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.

Medräknade skatter

24 § Vilka skatter som ska räknas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden framgår av 25–27 §§.

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

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

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

3. skatt som påförs i stället för allmänt tillämplig bolagsskatt, och

4. skatt som tas ut på balanserade vinstmedel och annat eget kapital, vilket innefattar skatter som tas ut på en kombination av intäkter och eget kapital.

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

1. tilläggsskatt,

2. ett icke kvalificerat imputationsbelopp, och

3. skatt som betalas av ett försäkringsbolag avseende avkastning till försäkringstagare.

27 § Skatter som avser vinst eller förlust som är hänförlig till avyttring av fast egendom ska, om bestämmelsen i 4 kap. 9 § tillämpas, inte räknas med i den justerade skattekostnaden för det år som valet görs.

Fördelning av medräknade skatter på utdelning

28 § Skattekostnaden enligt 25 och 26 §§ i en koncernenhets räkenskaper som avser utdelning under räkenskapsåret från en annan koncernenhet ska fördelas till den koncernenhet som lämnade utdelningen.

Justeringar avseende aktuell skatt

29 § 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 § andra stycket,

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

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

30 § Skattekostnaden ska minskas med

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

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

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

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

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

Första stycket 3 ska inte tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden.

Justeringar avseende uppskjuten skatt (det uppskjutna skattejusteringsbeloppet)

31 § Vid beräkning av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet ska den nettopost i räkenskaperna som visar räkenskapsårets förändring i uppskjutna skatteskulder och skattefordringar användas om den skattesats som använts vid beräkningen i räkenskaperna är lika med eller lägre än minimiskattesatsen. Om den nationella skattesats som använts vid beräkningen är högre än minimiskattesatsen, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet i stället beräknas utifrån minimiskattesatsen.

Om en uppskjuten skattefordran avseende årets förlust inte alls har redovisats i räkenskaperna för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet minska med ett belopp som motsvarar den minskning som skulle ha skett om den uppskjutna skattefordran hade redovisats.

32 § Om en uppskjuten skattefordran i räkenskaperna har beräknats utifrån en skattesats som understiger minimiskattesatsen, får den i stället beaktas till det värde den skulle ha haft om den hade beräknats med ledning av minimiskattesatsen. Som förutsättning för detta gäller att

1. den som ska betala tilläggsskatt kan visa att den uppskjutna skattefordran är hänförlig till en justerad förlust, och
2. omräkningen görs det år som förlusten uppkommer.

Om en uppskjuten skattefordran ökas enligt första stycket ska en motsvarande minskning göras av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet.

33 § Följande ska läggas till vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet:

1. belopp som avser betalning av en uppskjuten skatteskuld som inte tillåtits påverka det justerade resultatet tidigare räkenskapsår men som har betalats under det aktuella räkenskapsåret, och
2. belopp som har minskat den justerade skattekostnaden enligt 35 § första stycket ett tidigare räkenskapsår men som har betalats under det aktuella räkenskapsåret.

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

1. skattekostnad som är hänförlig till poster som inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet,
2. skattekostnad som är hänförlig till en osäker skatteposition,
3. skattekostnad som avser utdelning från en koncernenhet,
4. skattekostnad som avser uppskjuten skatteskuld som omfattas av ett val enligt 4 kap. 18 §,
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 ett reduktionsbelopp utnyttjas.

Tidsgräns för uppskjutna skatteskulder

35 § Om en uppskjuten skatteskuld som påverkat koncernenhetens justerade skattekostnad inte återförs, betalas eller regleras på annat sätt senast vid utgången av det femte räkenskapsåret från det att den först redovisades i räkenskaperna, ska de justerade skattekostnaderna för det året då skulden först redovisades minskas med ett belopp som motsvarar den del av skulden som kvarstår.

I 4 kap. 18 § finns bestämmelser om att en uppskjuten skatteskuld i vissa fall inte behöver beaktas. I 4 kap. 20 och 21 §§ anges hur tillkommande tilläggsskattebelopp ska behandlas.

36 § Bestämmelserna i 35 § gäller inte om den uppskjutna skatteskulden avser

1. värdeminskingsavdrag avseende materiella tillgångar,
2. kostnader för licenser eller liknande tillgångar som gäller i förhållande till en offentlig förvaltning och ger rätt att använda fast egendom eller nyttja en naturresurs, om nyttjandet medför betydande investeringar i materiella tillgångar,
3. kostnader för forskning och utveckling,
4. kostnader för avveckling och sanering,
5. orealiserade nettovinster vid redovisning till verkligt värde,
6. nettovinster som beror på valutafluktuationer i utländsk valuta,
7. försäkringsreserver och förutbetalda anskaffningskostnader för försäkringsavtal,
8. vinster från försäljning av materiella anläggningstillgångar i samma stat som koncernenheten hör hemma i och vinsterna återinvesteras i materiella anläggningstillgångar i samma stat, eller
9. ytterligare belopp som lagts till i redovisningen som en följd av förändring av redovisningsprincipen för de poster som avses i 1–8.

Tillkommande tilläggsskattebelopp i vissa fall när det inte redovisas vinst i en stat

37 § Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas om enheterna i en stat sammantaget

1. inte redovisar någon justerad nettovinst,
2. den justerade skattekostnaden är ett negativt belopp, och
3. den justerade skattekostnaden är lägre än ett belopp som beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen.

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

I 4 kap. 20 och 22 §§ anges hur tillkommande tilläggsskattebelopp ska behandlas.

Beräkningen av tilläggsskattebelopp

Beräkningen av den effektiva skattesatsen

38 § 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.

Justerat resultat och justerad skattekostnad som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med. I 7 kap. finns bestämmelser om investeringsenheter.

Tilläggsskattebeloppet för en stat

39 § 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. Med *överskjutande vinst* avses det sammanlagda justerade resultatet för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp beräknat enligt 5 kap. 2–11 §§.

Tilläggsskattebeloppet för en stat är lika med koncernenheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för staten.

Tillkommande tilläggsskattebelopp enligt 4 kap. 20–22 §§ ska läggas till. Nationell tilläggsskatt ska dras ifrån eller läggas till enligt förutläggningarna i 40 §.

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

Om utländsk nationell tilläggsskatt för 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 den staten.

Till den del nationell tilläggsskatt inte har betalats inom fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den skulle ha betalats ska den läggas till tilläggsskattebeloppet för staten, såsom tillkommande tilläggsskattebelopp enligt 4 kap. 20 §.

Tilläggsskattebeloppet för en koncernenhet

41 § Tilläggsskattebeloppet enligt 39 § ska fördelas mellan koncernenheterna i staten utifrån hur stor andel enhetens justerade vinst är av den justerade vinsten för samtliga koncernenheter i den staten som har justerad vinst. Ingen del av tilläggsskattebeloppet ska fördelas till koncernenheter som har justerad förlust.

Om tilläggsskattebeloppet för staten endast består av tillkommande tilläggsskattebelopp enligt 4 kap. 20–22 §§ och det inte finns någon justerad vinst i staten under räkenskapsåret ska tilläggsskatten fördelas mellan koncernenheterna i staten enligt första stycket utifrån deras justerade vinst under de räkenskapsår som omräkningen avser.

Statslösa koncernenheter

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

4 kap. Val, tillkommande tilläggsskattebelopp och justering av skattekostnad

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

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

Bestämmelser om redovisning och förnyelse av val finns i 9 kap.

Val som påverkar det justerade resultatet

Beräkning av det justerade resultatet vid aktiebaserad ersättning

2 § Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterade enheten välja att ersätta den redovisade kostnaden för en aktiebaserad ersättning med den kostnad som behandlas som avdragsgill vid enhetens inkomstbeskattning. Då gäller bestämmelserna i 3–6 §§.

3 § Om instrument som är hänförliga till aktiebaserad ersättning förfaller utan att utnyttjas, ska vid beräkningen av det justerade resultatet hela den kostnad som under tidigare räkenskapsår har minskat det justerade resultatet tas upp under det räkenskapsår då möjligheten att utnyttja instrumentet förföll.

4 § Om en del av kostnaden för den aktiebaserade ersättningen har redovisats före det räkenskapsår då ett val enligt 2 § görs, ska resultatet korrigeras för det år då valet görs. Vid beräkningen av det justerade resultatet ska då resultatet justeras med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan summan av de belopp som har dragits av vid beräkningen av det justerade resultatet för tidigare år och summan av de belopp som skulle ha dragits av, om valet enligt 2 § hade gjorts för de tidigare räkenskapsåren.

5 § Ett val enligt 2 § ska gälla för samtliga koncernenheter i samma stat under det räkenskapsår valet avser och efterföljande räkenskapsår som omfattas av valet.

6 § Om valet enligt 2 § återkallas gäller följande. Vid beräkningen av det justerade resultatet för det räkenskapsår då återkallelse sker ska en intäkt tas upp. Intäkten ska uppgå till summan av de belopp som vid tidigare räkenskapsår har dragits av från det justerade resultatet minskad med summan av redovisade kostnader. Detta gäller endast för positiva belopp

och för belopp som avser ersättning som inte realiserats eller betalats ut före det beskattningsår då valet återkallas.

Tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde

7 § Vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet får den rapporterade enheten, avseende tillgångar och skulder som tas upp till verkligt värde i redovisningen, välja att i stället använda realiserade vinster och förluster. I så fall ska vinst eller förlust som beror på redovisningen till verkligt värde undantas. Vid avyttring eller återbetalning ska realiserade vinster och förluster ligga till grund för beräkningen.

Om valet enligt första stycket görs samma räkenskapsår som tillgången förvärfvas eller skulden uppkommer, ska anskaffningsvärdet ligga till grund för beräkningen av det justerade resultatet. Om valet görs ett senare år än det år då tillgången förvärvades eller skulden uppkom, ska i stället det bokförda värdet på den första dagen under räkenskapsåret ligga till grund för beräkningen.

8 § Ett val enligt 7 § ska gälla för samtliga koncernenheter i samma stat och för samtliga tillgångar som redovisas till verkligt värde. Den rapporterade enheten kan dock välja att begränsa valet till att endast gälla materiella tillgångar eller sådana tillgångar och skulder som innehas av investeringsenheter.

Om valet återkallas ska ett belopp tas med vid beräkningen av det justerade resultatet. Detta belopp ska uppgå till skillnaden mellan

1. tillgångens eller skuldens verkliga värde den första dagen på det räkenskapsår då valet återkallas, och
2. det värde som legat till grund för beräkningen av det justerade resultatet.

Vinst eller förlust vid försäljning av fast egendom

9 § Vid beräkningen av det justerade resultatet får den rapporterade enheten välja att behandla vinst eller förlust vid avyttring av fast egendom på det sätt som framgår av 10 § om

1. den fasta egendomen finns i samma stat som den avyttrande koncernenheten hör hemma i,
2. förvärvaren inte ingår i samma koncern som säljaren, och
3. den enhet som utnyttjar vinsten eller förlusten för kvittning hör hemma i samma stat som den koncernenhet som avyttrat fastigheten med vinst.

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

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

utifrån koncernenhetens vinst i förhållande till motsvarande vinster för alla koncernenheter i staten.

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

11 § Ett val enligt 9 § medför att justerat resultat, effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp enligt 3 kap. måste räknas om för samtliga koncernenheter och för samtliga räkenskapsår som berörs av valet. Den tilläggsskatt som tillkommer ska behandlas enligt 20 §.

I 3 kap. 27 § finns en bestämmelse som avser skatter hänförliga till vinster eller förluster när 9 § tillämpas.

Transaktioner mellan koncernenheter som ingår i en grupp för skattekonsolidering

12 § Vid beräkningen av det justerade resultatet kan den rapporterade enheten välja att eliminera effekter av koncerninterna transaktioner. Detta gäller avseende intäkter, kostnader, vinster eller förluster från transaktioner mellan koncernenheter som

1. hör hemma i samma stat, och
2. ingår i en grupp för konsolidering av skatt.

Under det år då valet görs eller återkallas ska justeringar göras så att poster inte beaktas mer än en gång och inte heller utelämnas helt.

Val som påverkar den justerade skattekostnaden

Alternativregel för uppskjuten skattefordran

13 § Vid beräkning av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet får den rapporterade enheten välja att, i stället för att tillämpa 3 kap. 31–36 §§, beräkna en särskild uppskjuten skattefordran för räkenskapsåret. Detta gäller endast om det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i en stat är en förlust. En sådan fordran beräknas genom att förlusten multipliceras med minimiskattesatsen.

14 § En särskild uppskjuten skattefordran enligt 13 § ska minskas det räkenskapsår då det finns en justerad vinst i staten. Minskningen ska uppgå till det lägsta av

1. ett belopp som motsvarar den justerade vinsten multiplicerad med minimiskattesatsen, och
2. det belopp som den uppskjutna skattefordran uppgår till.

Återstående skattefordran ska överföras till efterföljande räkenskapsår och ska läggas samman med motsvarande fordringar under dessa år.

15 § Om den rapporterade enheten återkallar valet enligt 13 § ska skattefordran minskas till noll med verkan från den första dagen av det räkenskapsår då valet återkallas.

16 § Bestämmelsen i 13 § får inte tillämpas vad avser en stat som har ett berättigat utdelningsskattesystem.

17 § Om valet enligt 13 § avser en delägarbeskattad enhet som är moderföretag ska skattefordran beräknas utifrån enhetens justerade förlust, efter de justeringar som avses i 7 kap. 14 §.

Uppskjuten skatteskuld

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

Justering av tilläggsskatt i efterhand i vissa fall

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

- 3 kap. 35 § om uppskjuten skatteskuld,
- 3 kap. 37 § om tilläggsskatt när vinst inte redovisas,
- 3 kap. 40 § tredje stycket om nationell tilläggsskatt,
- 9 § om val avseende fast egendom,
- 24 § andra stycket om justering av skattekostnad,
- 28 § om belopp som läggs till skattekostnaden,
- 7 kap. 82 och 83 §§ om berättigade utdelningssystem.

20 § Av 3 kap. 39 § tredje stycket framgår att ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska läggas till tilläggsskattebeloppet för det innevarande året.

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

Av 3 kap. 41 § framgår hur tillkommande tilläggsskattebelopp ska fördelas mellan koncernenheter i en stat.

21 § Om tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas enligt 3 kap. 41 § andra stycket till koncernenheter i en stat som inte har någon justerad vinst, gäller följande vid beräkningen av en moderenhets andel av det tillkommande tilläggsskattebeloppet enligt 6 kap. 4–7 §§. Varje koncernenhet ska anses ha en justerad vinst som motsvarar det tillkommande tilläggsskattebelopp som fördelats till den koncernenheten dividerat med minimiskattesatsen.

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

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

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

En koncernenhet ska vid beräkningen av moderenhets ägarintressen enligt 6 kap. 4–7 §§ anses ha en justerad vinst som motsvarar det tillkommande tilläggsskattebelopp som fördelats på den koncernenheten dividerat med minimiskattesatsen.

23 § Om tillkommande tilläggsskatt fördelas till en koncernenhet enligt 20, 21 eller 22 § ska enheten anses vara lågbeskattad.

Justering av skattekostnad i efterhand

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

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

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

En minskning av skattekostnaden är oväsentlig om minskningarna sammantaget för den aktuella staten understiger en miljon euro.

26 § Om skattesatsen i staten sänks så att den understiger minimiskattesatsen och det leder till att den uppskjutna skattekostnaden minskar, ska ett belopp som motsvarar förändringen behandlas enligt 24 och 25 §§.

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

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

28 § Om mer än en miljon euro av en koncernenhets aktuella skattekostnad, som ingår i de medräknade skatterna, inte har betalats inom tre år från räkenskapsårets utgång, ska tilläggsskattebeloppet räknas om. Den justerade skattekostnaden ska minskas med det obetalda beloppet.

Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska hanteras enligt 20 och 21 §§.

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

29 § I detta kapitel avses med *övergångsår* för en stat, det första räkenskapsår då en koncernenhet omfattas av lagstiftning som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, i den ursprungliga lydelsen, eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, modellreglerna med avseende på den staten.

30 § Vid fastställande av den effektiva skattesatsen för koncernenheter i en stat för ett övergångsår och för varje därpå följande räkenskapsår ska alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspelas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i denna stat beaktas för övergångsåret.

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

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

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

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

5 kap. Substansbelopp, verksamhet av begränsad betydelse och internationell sjöfartsverksamhet

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- substansbelopp (2–11 §§),
- undantag för verksamhet av begränsad betydelse (12–14 §§), och
- undantag för internationell sjöfartsverksamhet (15–19 §§).

Substansbelopp

Beräkningen av substansbeloppet

2 § Vid beräkningen av den överskjutande vinsten i enlighet med 3 kap. 39 § ska en koncerns sammanlagda justerade resultat i en stat reduceras med ett substansbelopp. Substansbeloppet för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat är summan av personalkostnader enligt 3 § och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar enligt 4 §.

Första stycket gäller inte för investeringsenheter.

Personalkostnader

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

Följande ska inte ingå i beräkningen:

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

Materiella anläggningstillgångar

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

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

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

Fast driftställe

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

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

Om ett fast driftställes inkomster helt eller delvis undantas från det redovisade respektive justerade resultatet i enlighet med 7 kap. 7 och 20 §§ ska personalkostnader och materiella anläggningstillgångar hos det fasta driftstället undantas i motsvarande mån från beräkningen enligt 3 och 4 §§.

Delägarbeskattade enheter

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

Personalkostnaderna och värdet av de materiella anläggnings-tillgångarna ska fördelas i proportion till det belopp som fördelats till ägarenheterna i enlighet med 7 kap. 9 §.

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 i enlighet med 7 kap. 12 och 13 §§.

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

Statslösa enheter

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

Val att inte göra avdrag för substansbeloppet

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

Undantag för verksamhet av begränsad betydelse

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

1. den genomsnittliga intäkten för koncernenheterna i staten beräknad enligt 13 § första stycket är lägre än tio miljoner euro, och

2. det genomsnittliga justerade resultatet för staten beräknat enligt 13 § andra stycket är lägre än en miljon euro.

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

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

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

14 § Bestämmelserna i 12 och 13 §§ ska inte tillämpas på statslösa koncernenheter eller på investeringsenheter. Sådana koncernenheters

intäkter och justerade resultat ska undantas från beräkningen enligt 12 och 13 §§.

Undantag för internationell sjöfartsverksamhet

Resultat som inte ska tas med

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

Resultatet för samtliga koncernenheter i staten från sådan kompletterande verksamhet som avses i 19 § får inte överstiga hälften av dessa koncernenheters resultat från internationell sjöfartsverksamhet.

Kostnader som inte ska tas med

16 § En koncernenhets direkta kostnader som kan hänföras till sådan verksamhet som avses i 15 § ska dras av från koncernenhetens intäkter från sådan verksamhet.

En koncernenhets andra kostnader som indirekt kan hänföras till sådan verksamhet som avses i 15 § ska fördelas utifrån koncernenhetens intäkter från sådan verksamhet i proportion till enhetens totala intäkter.

Kostnader som kan hänföras till sådan verksamhet som avses i 15 § ska inte tas med i beräkningen av enhetens justerade resultat.

Förlust i internationell sjöfartsverksamhet

17 § Förlust i verksamhet som avses i 15 § ska inte ingå i det justerade resultatet.

Resultat från internationell sjöfartsverksamhet

18 § Med resultat från internationell sjöfartsverksamhet avses koncernenhetens nettoresultat från följande verksamheter:

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

2. transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik inom ramen för arrangemang som avser hyra av utrymme på ett containerfartyg,

3. leasing av fartyg som ska användas för transport av passagerare eller gods i internationell trafik med charter, fullt utrustat, bemannat och försett med förnödenheter och vad som i övrigt är nödvändigt för fartygets drift,

4. leasing av obemannat fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik till en annan koncernenhet.

5. deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation för transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik, och

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

Med resultat från internationell sjöfart avses inte ett nettoresultat som en koncernenhet erhåller från transport av passagerare eller gods med fartyg som endast sker via inre vattenvägar inom en och samma jurisdiktion.

Resultat från verksamhet som kompletterar internationell sjöfartsverksamhet

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

1. leasing av ett fartyg i form av charter av ett obemannat fartyg till ett annat rederi som inte är en koncernenhet, under förutsättning att charterern inte överstiger tre år,
2. försäljning av biljetter som utfärdats av andra rederier för den inrikes delen av en internationell resa,
3. leasing och korttidslagring av containrar eller förseningsavgift som avser sen återlämning av containrar,
4. tillhandahållandet av tjänster till andra rederier som består av att ingenjörer, underhållspersonal, lasthanterare, cateringspersonal eller kundservicepersonal ställs till rederiernas förfogande, och
5. avkastning på kapital om investeringen är en integrerad del av driften av fartyg i internationell trafik.

6 kap. Skattskyldighet för tilläggsskatt

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- nationell tilläggsskatt i 2 §,
- huvudregel för tilläggsskatt i 3–8 §§,
- kompletteringsregel för tilläggsskatt i 9–15 §§, och
- gemensamma bestämmelser i 16–18 §§.

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

Nationell tilläggsskatt

Svensk lågbeskattad koncernenhet

2 § Om en svensk koncernenhet är lågbeskattad är enheten skattskyldig för hela tilläggsskattebeloppet för den egna enheten.

Huvudregel för tilläggsskatt

3 § Om tillämpningen av 2 § om nationell tilläggsskatt inte leder till att samtliga tilläggsskattebelopp i koncernen tas ut i sin helhet är svenska koncernenheter i vissa fall skattskyldiga för tilläggsskatt enligt den huvudregel som följer av 4–8 §§.

Moderföretag

4 § Ett moderföretag som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i en lågbeskattad koncernenhet är skattskyldigt för sin andel av koncernenhetens tilläggsskattebelopp.

Moderföretagets andel är koncernenhetens justerade resultat minskat med det resultat som tillhör andra ägarintressen delat med det totala justerade resultatet.

Beräkningen av det resultat som tillhör andra ägarintressen framgår av 7 §.

Mellanliggande moderenheter

5 § Vad som sägs om moderföretag i 4 § gäller även för en mellanliggande moderenhet om inte

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

2. enhetens moderföretag är undantaget från att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln enligt artikel 50 i rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattennivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen.

Delägda moderenheter

6 § Vad som sägs i 4 § gäller även för en delägd moderenhet om denna inte direkt eller indirekt helt ägs av en annan delägd moderenhet som omfattas av en huvudregel.

Beräkning av det resultat som tillhör andra ägarintressen

7 § Den andel av det justerade resultatet som tillhör andra ägarintressen i den lågbeskattade koncernenheten är det belopp som skulle ha ansetts höra till andra ägarintressen enligt principerna i den allmänt erkända redovisningsstandarden som använts i moderföretagets koncernredovisning om den lågbeskattade koncernenhetens nettoresultat var lika med dess justerade resultat. Vid denna beräkning ska

1. moderenheten anses ha upprättat koncernredovisning i enlighet med den allmänt erkända redovisningsstandarden,

2. moderenheten anses ha ett sådant bestämmande inflytande i koncernenheten som kräver konsolidering post-för-post i koncernredovisningen i 1,

3. hela det justerade resultatet anses vara hänförligt till transaktioner med enheter som inte är koncernenheter, och

4. alla ägarintressen som inte direkt eller indirekt ägs av moderenheten anses tillhöra ägare som inte är koncernenheter.

Avräkning

8 § Från den andel av ett tilläggsskattebelopp som en moderenhet är skattskyldig för enligt 4–6 §§ ska så stor del av beloppet avräknas som motsvarar det tilläggsskattebelopp som ska betalas av en annan koncernenhet som den förstnämnda moderenheten direkt eller indirekt äger andel i. Högst ett belopp som motsvarar den förstnämnda moderenhetens andel av tilläggsskattebeloppet får avräknas.

Kompletteringsregel för tilläggsskatt

Kompletterande tilläggsskatt

9 § Om tillämpningen av regeln om nationell tilläggsskatt i 2 § och en huvudregel för tilläggsskatt i en stat inte leder till att samtliga tilläggs-skattebelopp i koncernen tas ut i sin helhet är svenska koncernenheter i vissa fall skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt enligt bestämmelserna i 10–13 §§.

Kompletteringsregeln ska inte tillämpas på investeringsenheter.

Kompletterande tilläggsskatt för svenska koncernenheter

10 § Svenska koncernenheter är skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt om

1. moderföretaget inte omfattas av en huvudregel eller endast omfattas av en huvudregel i förhållande till lågbeskattade koncernenheter i andra stater än den där moderföretaget hör hemma, och

2. kompletterande tilläggsskatt fördelas till svenska koncernenheter enligt 12 §.

Underlaget för att fördela kompletterande tilläggsskatt

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

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

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

Fördelning av kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter

12 § Svenska koncernenheter som ingår i koncernen vid utgången av det beskattningsår som tilläggsskatten avser, är skattskyldiga för den del av koncernens kompletterande tilläggsskatt som motsvarar de svenska koncernenheternas andel av anställda och materiella tillgångar.

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

13 § Vid tillämpningen av 12 § gäller följande:

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

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

3. Till fasta driftställen ska de materiella tillgångar hänföras som ingår i driftställets räkenskaper enligt 7 kap. 19–21 §§. Anställda ska hänföras till ett fast driftställe om lönekostnaderna redovisas i dess räkenskaper enligt

samma bestämmelser. Tillgångar och anställda som hänförs till ett fast driftställe ska inte samtidigt hänföras till huvudenheten.

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

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

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

Fördelning av kompletterande tilläggsskatt mellan svenska koncernenheter

14 § Tilläggsskatt enligt 10–13 §§ fördelas mellan svenska koncernenheter utifrån respektive enhets andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige.

Ansökan om ansvar för kompletterande tilläggsskatt

15 § Om samtliga svenska koncernenheter i en koncern ansöker om det ska Skatteverket besluta att en koncernenhet i Sverige är ansvarig för hela den kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter enligt 12 §.

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

Undantag från reglerna under fem år

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 koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

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

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

För en koncern med samtliga koncernenheter i Sverige ska den tilläggsskatt som en svensk koncernenhet är skattskyldig för enligt 2, 4 eller

5 § sätts ned till noll de första fem åren som koncernen omfattas av denna lag.

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

17 § Om moderföretaget hör hemma i en stat utanför Europeiska unionen, ska den kompletterande tillägsskatten enligt 10 § sätts ned till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

Femårsperioden börjar löpa det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag, dock tidigast för beskattningsår som börjar den 31 december 2024.

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

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

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

7 kap. Särskilda enheter och transaktioner

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- delägarbeskattade enheter i 2–16 §§,
- fasta driftställen i 17–26 §§,
- investeringsenheter i 27–40 §§,
- minoritetsägda koncernenheter i 41 och 42 §§,
- joint ventures i 43–47 §§,
- enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern i 48–56 §§,
- överföring av tillgångar och skulder i 57–62 §§,
- kontrollerade utländska bolag och hybridenheter i 63–65 §§,
- moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning i 66–70 §§,
- koncerner med flera moderföretag i 71–77 §§, och
- berättigade utdelningsskattesystem i 78–83 §§.

Delägarbeskattade enheter

Definitioner

2 § Med *delägarbeskattad enhet* avses en enhet till den del dess delägare är skattskyldiga för dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust enligt lagstiftningen i den stat där enheten bildades.

Första stycket gäller dock inte om enheten har hemvist i en annan stat och är skattskyldig där för sådan medräknad skatt som avses i 3 kap. 25–27 §§ på intäkt eller vinst.

3 § Med *skattetransparent enhet* avses en delägarbeskattad enhet till den del dess ägare är skattskyldiga för dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust i den stat där ägaren hör hemma enligt lagstiftningen där.

Med *omvänd hybridenhet* avses en delägarbeskattad enhet till den del dess ägare inte är skattskyldiga på det sätt som anges i första stycket.

4 § Med *skattetransparent struktur* avses ett ägarintresse i en koncernenhet som indirekt innehas genom en kedja av skattetransparenta enheter.

5 § Med *skattetransparent enhet* avses utöver vad som sägs i 3 § en koncernenhet som inte har hemvist i någon stat och inte är skattskyldig till sådan medräknad skatt som anges i 3 kap. 25–27 §§ eller nationell tilläggsskatt på grundval av plats för företagsledning, plats för bildande eller annan liknande omständighet vad avser dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust. Detta gäller till den del

1. dess ägare hör hemma i en stat där de är skattskyldiga på det sätt som anges i 3 §,
2. enheten inte har plats för affärsverksamhet i den stat där den bildades, och
3. enhetens intäkter, kostnader, vinst eller förlust inte kan hänföras till ett fast driftställe.

Fördelning av redovisat resultat

6 § Det redovisade resultatet för en delägarbeskattad enhet ska minskas med det belopp som ska fördelas till ägare som inte är koncernenheter och som äger enheten direkt eller genom en skattetransparent struktur.

Första stycket gäller inte delägarbeskattade enheter som

1. är moderföretag, eller
2. ägs, direkt eller genom en skattetransparent struktur, av ett moderföretag som är en delägarbeskattad enhet.

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

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

9 § Det redovisade resultat som kvarstår efter minskning och fördelning enligt 6 eller 7 § ska fördelas till

1. koncernenhetens ägare i enlighet med deras ägarintressen om enheten är en skattetransparent enhet som inte är moderföretag,
2. koncernenheten själv om enheten är en skattetransparent enhet som är moderföretag, och
3. koncernenheten själv om enheten är en omvänd hybridenhet.

10 § Fördelningen enligt 7 och 9 §§ ska göras separat för varje enskilt ägarintresse i den delägarbeskattade enheten.

Fördelning av skattekostnad

11 § Om redovisat resultat fördelas till en ägarenhet enligt 9 § 1 ska även skattekostnad fördelas till ägarenheten på samma sätt om skattekostnaden

1. avser sådan medräknad skatt som avses i 3 kap. 25–27 §§, och
2. har redovisats i den delägarbeskattade enhetens räkenskaper.

Justerat resultat för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag

12 § Det justerade resultatet för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag ska minskas med det belopp som ska hänföras till innehavaren av ett ägarintresse, om

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

2. det rimligen kan förväntas att det sammanlagda beloppet av sådan skatt som avses i 3 kap. 25–27 §§ för moderföretaget och skatt som innehavaren av ägarintresset betalar på inkomsten från enheten inom tolv månader efter utgången av moderföretagets räkenskapsår är lika med eller överstiger enhetens inkomst multiplicerad med minimiskattesatsen.

13 § Det justerade resultatet för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag ska också minskas med det belopp som kan hänföras till innehavaren av ett ägarintresse, om denna innehavare är

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

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

14 § Den justerade förlusten för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag ska minskas med den del som kan hänföras till innehavaren av ett ägarintresse. Detta gäller dock bara till den del innehavaren får beakta förlusten vid beräkning av sin beskattningsbara inkomst.

15 § Kostnaden för medräknade skatter enligt 3 kap. 25–27 §§ ska minskas i proportion till minskningen av det justerade resultatet enligt 12 och 13 §§.

16 § Bestämmelserna i 12–15 §§ ska också gälla för ett fast driftställe, om

1. en delägarbeskattad enhet som är moderföretag helt eller delvis bedriver sin verksamhet genom det fasta driftstället, eller

2. en delägarbeskattad enhet som är moderföretag, direkt eller genom en skattetransparent struktur, har ett ägarintresse i en skattetransparent enhet vars verksamhet helt eller delvis bedrivs genom det fasta driftstället.

Fasta driftställen

Definitioner

17 § Med *fast driftställe* avses i denna lag

1. om det finns ett tillämpligt skatteavtal: en plats för affärsverksamhet eller vad som anses utgöra en plats för affärsverksamhet som finns i en stat där den behandlas som ett fast driftställe enligt skatteavtalet och denna stat beskattar inkomst hänförlig till driftstället enligt en bestämmelse liknande artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet,

2. om det inte finns ett tillämpligt skatteavtal: en plats för affärsverksamhet eller vad som anses utgöra en plats för affärsverksamhet som finns i en stat och denna stat beskattar inkomst hänförlig till en sådan plats för affärsverksamhet utifrån ett nettoresultat på liknande sätt som staten beskattar personer hemmahörande där,

3. om en stat inte har ett system för bolagsbeskattning: en plats för affärsverksamhet eller vad som anses utgöra en plats för affärsverksamhet som finns i en stat där platsen skulle ha behandlats som fast driftställe enligt OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet, och denna stat enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet skulle ha haft rätt att beskatta inkomst som skulle ha varit hänförlig till platsen för affärsverksamhet, eller

4. i övriga fall: en plats för affärsverksamhet eller vad som anses utgöra en plats för affärsverksamhet från vilken verksamhet bedrivs utanför den stat där en enhet hör hemma, om denna stat inte beskattar inkomst hänförlig till sådan verksamhet.

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

Fördelning av redovisat resultat mellan huvudenhet och fast driftställe

19 § Med *redovisat resultat* avses, i fråga om ett fast driftställe enligt 17 § 1–3, det resultat som framgår av dess separata räkenskaper. Om det fasta driftstället saknar separata räkenskaper avses det resultat som skulle ha framgått av dess separata räkenskaper, om sådana hade upprättats i enlighet med den redovisningsstandard som används i moderföretagets koncernredovisning.

20 § För ett fast driftställe enligt 17 § 1 eller 2 ska det redovisade resultatet justeras för att endast återspegla inkomster och utgifter hänförliga till det fasta driftstället enligt tillämpligt skatteavtal eller intern rätt i den stat där det fasta driftstället hör hemma, oavsett vilket belopp som är föremål för beskattning och vilket belopp som kan dras av som kostnader i denna stat.

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

22 § För ett fast driftställe enligt 17 § 4 ska det redovisade resultatet beräknas utifrån de inkomster som undantas från beskattning i den stat där

huvudenhetsen hör hemma och utifrån de utgifter som inte får dras av i denna stat. Detta gäller endast inkomster och utgifter hänförliga till verksamhet som bedrivs utanför den staten.

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

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

Justerad vinst som uppstår ett senare år för det fasta driftstället ska behandlas som justerad vinst hos huvudenhetsen i den mån den inte överstiger den justerade förlust som behandlades som en kostnad i beräkningen av justerat resultat för huvudenhetsen.

Fördelning av medräknade skatter mellan huvudenhetsen och fast driftställe

25 § Kostnaden för medräknad skatt enligt 3 kap. 25–27 §§ i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till ett fast driftställe om den är hänförlig till det justerade resultatet för det fasta driftstället.

26 § Om ett fast driftställes justerade vinst behandlas som justerad vinst för huvudenhetsen i enlighet med 24 §, ska kostnaden för medräknade skatter enligt 3 kap. 25–27 §§ som uppkommer i den stat där det fasta driftstället hör hemma och som har samband med sådan vinst behandlas som skattekostnad för huvudenhetsen. Detta gäller endast till den del beloppet inte överstiger vinsten multiplicerad med den högsta bolagskattesatsen för inkomst i den stat där huvudenhetsen hör hemma.

Investeringsenheter

Beräkning av en investeringsenhets effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp

27 § Den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet ska beräknas enligt 28–32 §§. Detta gäller under förutsättning att enheten inte är en skattetransparent enhet och att den rapporterade enheten inte har gjort ett val enligt 33 eller 36 §.

28 § Investeringsenhetsens effektiva skattesats ska beräknas genom att den justerade skattekostnaden divideras med koncernens andel av investeringsenhetsens justerade resultat.

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

29 § Endast den del av den justerade skattekostnaden som är hänförlig till koncernens andel av justerad vinst och medräknade skatter som fördelats på investeringsenheten i enlighet med 3 kap. 28 §, 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§ ska beaktas vid beräkningen enligt 28 §. Medräknade upplupna skatter som inte kan hänföras till inkomster som ingår i koncernens andel av investeringsenhetens justerade vinst ska inte beaktas.

30 § Investeringsenhetens tilläggsskattebelopp ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan koncernens andel i investeringsenhetens justerade vinst och substansbeloppet enligt 31 §.

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

Om mer än en investeringsenhet hör hemma i samma stat ska substansbeloppen respektive koncernens andelar av investeringsenheternas justerade vinster läggas samman vid beräkningen.

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

32 § Vid tillämpningen av 28–31 §§ ska koncernens andel av en investeringsenhetens justerade vinst motsvara moderföretagets andel i dess justerade vinst enligt 6 kap. 4 och 7 §§. Ägarintressen som är föremål för ett val enligt 33 eller 36 § ska inte beaktas vid beräkningen av andelen.

Val att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet

33 § En rapporterande enhet kan välja att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet om ägarenheten

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

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

34 § En koncernenhet som indirekt har ett ägarintresse i en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet genom ett direkt ägarintresse i en annan sådan enhet ska anses vara skattskyldig enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande system även avseende dess indirekta ägarintresse. Detta gäller om koncernenheten omfattas av ett sådant system med avseende på dess ägarintresse i den direkt ägda enheten.

35 § Om den rapporterande enheten återkallar valet att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet, ska resultatet av en avyttring av

investeringsenhetens eller försäkringsinvesteringsenhetens tillgångar eller skulder fastställas utifrån dess skäliga marknadsvärde vid ingången av det räkenskapsår då återkallelsen görs.

Ytterligare bestämmelser om valmöjligheten enligt 33 § finns i 9 kap.

Val att tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod

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

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

37 § Enligt den beskattningsbara utdelningsmetoden gäller följande:

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

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

3. Investeringsenhetens justerade vinst ska motsvara ägarenhetens andel av investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst enligt 38 § som uppkommit under det prövade året. Vid tillämpning av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

4. Investeringsenhetens justerade resultat och justerade skattekostnad som kan hänföras till resultatet ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt de generella reglerna i denna lag och enligt 27–30 §§. Det gäller dock inte för de medräknade skatter som avses i 2.

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

1. investeringsenhetens medräknade skatter enligt 3 kap. 25–27 §§,
2. utdelningar och uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter under prövoperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare prövat år,
3. justerade förluster som uppstår under prövoperioden, i den mån de inte dragits av ett tidigare prövat år, och
4. investeringsförluster som förs framåt i tiden, i den mån de inte dragits av ett tidigare prövat år.

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

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

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

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

Ytterligare bestämmelser om valmöjligheten enligt 36 § finns i 9 kap.

Minoritetsägda koncernenheter

Definitioner

41 § Med *minoritetsägd koncernenhet* avses en koncernenhet i vilken moderföretaget har ett direkt eller indirekt ägarintresse på högst 30 procent.

En *minoritetsägd moderenhet* är en minoritetsägd koncernenhet som direkt eller indirekt har bestämmande inflytande i en annan minoritetsägd koncernenhet, utom när den minoritetsägda moderenhetens bestämmande inflytande direkt eller indirekt innehas av en annan minoritetsägd koncernenhet.

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

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

Beräkningen av den effektiva skattesatsen

42 § Beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en stat vad avser koncernenheter som tillhör en minoritetsägd undergrupp ska göras som om varje minoritetsägd undergrupp var en separat koncern. Den justerade skattekostnaden och den justerade nettovinsten för en enhet i en minoritetsägd undergrupp ska undantas från fastställandet av den övriga koncernens effektiva skattesats beräknad i enlighet med 3 kap. 38 §.

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en minoritetsägd koncernenhet som inte ingår i en minoritetsägd undergrupp ska beräknas separat för den enheten. Den justerade skattekostnaden och den justerade nettovinsten för enheten ska undantas från fastställandet av den övriga koncernens effektiva skattesats beräknad i enlighet med 3 kap. 38 §. Detta gäller dock inte en koncernenhet som är en investeringsenhet.

Joint ventures

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

Ett joint venture omfattar inte

1. ett moderföretag i en koncern som ska tillämpa huvudregeln,
2. en undantagen enhet enligt 1 kap. 4–6 §§,
3. en enhet där koncernens ägarintresse innehas direkt genom en undantagen enhet som avses i 1 kap. 4–6 §§ och
 - a) som uteslutande, eller så gott som uteslutande, bedriver verksamhet för att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för dess investerare,
 - b) som bedriver verksamheter som har samband med sådan verksamhet som bedrivs av den undantagna enheten, eller
 - c) vars intäkter i stort sett helt undantas från beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten i enlighet med 3 kap. 9 och 10 §§,
4. en enhet som innehas av en koncern som uteslutande består av undantagna enheter, och
5. ett dotterföretag till ett joint venture.

44 § Med *dotterföretag till ett joint venture* avses

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

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

45 § En moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett joint venture eller ett dotterföretag till ett joint venture ska tillämpa huvudregeln med avseende på sin andel av tilläggsskattebeloppet för joint venturet eller dotterföretaget till ett joint venture i enlighet med 6 kap. 3–8 §§.

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

47 § Den tilläggsskatt som ska betalas av joint venture-koncernen ska minskas med varje moderenhets fördelningsbara andel av den tilläggsskatt enligt 45 § för varje enhet i joint venture-koncernen som ska tas ut enligt 46 §. Eventuellt återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln i enlighet med 6 kap. 11 §.

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

Enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern

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

Enhets effektiva skattesats och tilläggsskatt ska beräknas i enlighet med 49–56 §§.

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

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

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

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

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

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

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

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

56 § Trots vad som framgår av bestämmelserna i 49–55 §§ ska i vissa fall förvärv eller avyttring av andelar som innebär att det bestämmande inflytandet över en enhet övergår från en enhet till en annan behandlas som förvärv eller avyttring av enhetens tillgångar och skulder. Detta gäller om

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

Överföring av tillgångar och skulder

Definitioner

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

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

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

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

58 § Med *icke justerad vinst eller förlust* avses det lägsta beloppet av den avyttrande koncernenhetens vinst eller förlust som uppkommer i samband med en omorganisering som beskattas i den stat där den avyttrande koncernenheten hör hemma eller den vinst eller förlust i redovisningen som uppkommer i samband med omorganiseringen med undantag för vad som anges i 61 §.

Justerat resultat

59 § En koncernenhet som avyttrar tillgångar och skulder ska inkludera den vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan avyttring vid beräkningen av dess justerade resultat. En koncernenhet som förvärvar tillgångar och skulder ska fastställa sitt justerade resultat på grundval av det redovisade värdet av de förvärvade tillgångar och skulder som fastställts enligt den redovisningsstandard som används i moderföretagets koncernredovisning. Detta gäller dock inte för sådana avyttringar och förvärv av tillgångar och skulder som anges i 60 och 61 §§.

60 § Vid en avyttring eller ett förvärv av tillgångar och skulder som sker i samband med en omorganisering enligt 57 § gäller följande:

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

2. Den förvärvande koncernenheten ska fastställa sitt justerade resultat på grundval av det redovisade värdet av den avyttrande koncernenhetens förvärvade tillgångar och skulder vid avyttringen.

61 § Vid en avyttring av tillgångar och skulder som sker i samband med en omorganisering enligt 57 § och som för den avyttrande koncernenheten leder till en icke justerad vinst eller förlust gäller följande:

1. Den avyttrande koncernenheten ska inkludera vinst eller förlust som härrör från avyttringen vid beräkningen av dess justerade resultat motsvarande den icke justerade vinsten eller förlusten enligt 58 §.

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

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

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

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

b) minskas (eller ökas) med eventuell icke justerad vinst eller förlust enligt 58 § som uppkommer i samband med den utlösande händelsen,

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

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

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

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

Kontrollerade utländska bolag och hybridenheter

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

63 § Skattekostnaden enligt 3 kap. 25–27 §§ i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till koncernenhets kontrollerade utländska bolag om den hänför sig till detta bolags inkomst och har tagits ut enligt ett system för beskattning för kontrollerade utländska bolag.

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

64 § Skattekostnaden enligt 3 kap. 25–27 §§ i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till en hybridenhet om den avser hybridenhetens justerade vinst.

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.

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

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

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

Moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning

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

Med *avdragsgill utdelning* avses

– utdelning till den som äger andel i en koncernenhet om utdelningen enligt lagstiftningen där enheten hör hemma ska dras av vid beräkningen av dess beskattningsbara inkomst, eller

– kooperativ utdelning till en medlem i ett kooperativ.

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

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

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

2. det rimligen kan förväntas att det sammanlagda beloppet av skatt enligt 3 kap. 25–27 §§ för moderföretaget och skatt som mottagaren betalar på utdelningen är lika med eller överstiger den utdelande enhetens inkomst multiplicerad med minimiskattesatsen.

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

68 § Den justerade vinsten för ett moderföretag i en koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning för ett räkenskapsår ska, utöver vad som anges i 67 §, minskas med det belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret, om mottagaren är

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

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

3. ett offentligt organ, en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsfond som hör hemma i den stat där moderföretaget hör hemma.

69 § Skattekostnaden enligt 3 kap. 25–27 §§ på utdelad vinst ska minskas i proportion till minskningen av den justerade vinsten enligt 67 och 68 §§. Den justerade vinsten ska minskas med samma belopp.

70 § Om moderföretaget direkt innehar en ägarandel i en koncernenhet som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning, ska bestämmelserna i 67 och 68 §§ tillämpas på övriga koncernenheter som hör hemma i samma stat som moderföretaget till den del koncernenheten lämnar utdelning till moderföretaget och moderföretaget delar ut den justerade vinsten till en mottagare som anges i 67 och 68 §§. Detta gäller

också om ett moderföretag indirekt har en ägarandel i en sådan koncernenhet genom andra koncernenheter som omfattas av sådana bestämmelser.

Koncerner med flera moderföretag

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

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

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

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

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

- företagens verksamheter kombinerats enbart genom avtal mellan moderföretagen,

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

- moderföretagens verksamheter utgör en ekonomisk enhet enligt avtal, och

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

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

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

73 § Med *koncernenhet* avses i 71–77 §§ en enhet som konsolideras post-för-post av en koncern med flera moderföretag. Med koncernenhet avses även en enhet över vilken enheter i en koncern med flera moderföretag har ett bestämmande inflytande. En enhet som är undantagen enligt 1 kap. 4–6 §§ omfattas inte av denna paragraf.

74 § Med *koncernredovisning* avses i 71 § andra och tredje styckena en årsredovisning som upprättas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard.

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

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

76 § Ett moderföretag eller en annan moderenhet i en koncern med flera moderföretag ska tillämpa bestämmelserna i 6 kap. 3–8 §§ på sin andel av tilläggsskattebeloppet för lågbeskattade koncernenheter.

77 § Varje koncernenhet i en koncern med flera moderföretag ska vid beräkning av kompletterande tilläggsskatt enligt 6 kap. 9–13 §§ beakta alla lågbeskattade koncernenheter i koncernen med flera moderföretag.

Berättigade utdelningsskattesystem

Fiktivt utdelningsskattebelopp för beräkning av justerad skattekostnad

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

Ett val enligt första stycket gäller alla koncernenheter i den staten.

Ytterligare bestämmelser om valmöjligheten finns i 9 kap.

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

Förteckning för återföring

80 § Om ett val enligt 78 § görs ska en separat förteckning för återföring (återföringsförteckning) upprättas för det fiktiva utdelningsskattebeloppet. Det fiktiva skattebeloppet ska tas upp i återföringsförteckningen för det räkenskapsår för vilket beloppet fastställdes.

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

Belopp i en återföringsförteckning ska minskas i följande ordning:

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

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

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

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

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

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

Tillkommande tilläggs-skattebelopp på grund av minskningen beräknas enligt 4 kap. 19 och 20 §§.

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

8 kap. Safe harbour-regeln

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- safe harbour-regeln i 2–6 §§,
- särskilda enheter och koncerner 7–11 §§,
- undantag från tillämpningen av regeln i 12 §, och
- övergångsår i 13 §.

Tillfällig safe harbour-regel

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

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

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

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

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

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

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

Med *kvalificerad finansiell rapport* avses

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

2. varje koncernenhets årsredovisning förutsatt att den upprättas enligt – en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 20 §, eller – en godkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 21 § om informationen i denna är tillförlitlig, eller

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

5 § Den fastställda procentsatsen enligt 2 § 2 är

- 15 procent för räkenskapsår som börjar 2024,
- 16 procent för räkenskapsår som börjar 2025, och
- 17 procent för räkenskapsår som börjar 2026.

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

Särskilda enheter och koncerner

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

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

Med person avses i första stycket en sådan person som avses i 7 kap. 12 och 13 §§ eller 67 och 68 §§.

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

9 § För en investeringsenhet som omfattas av val enligt 7 kap. 33 eller 36 § ska 2–6 §§ inte tillämpas. Andra koncernenheter i samma stat som investeringsenheten hör hemma i kan dock tillämpa 2–6 §§. I så fall ska resultatet före inkomstskatt och totala intäkter (och tillhörande skatter) som avser investeringsenheten beaktas i den stat där enhetens direkta ägare finns i proportion till dennes ägarintresse.

Investeringsenheter som inte omfattas av val enligt 7 kap. 33 eller 36 § kan tillämpa 2–6 §§ om alla ägare till enheten är hemmahörande i samma stat som denna.

Första och andra styckena gäller även för sådana försäkringsinvesteringsevenheter som avses i 2 kap. 41 §.

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

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

Undantag från tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln

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

1. statslösa koncernenheter,
2. koncerner med flera moderenheter, när en kvalificerad land-för-land-rapport inte innehåller information från hela den kombinerade koncernen,
3. koncernenheter för vilka ett val har gjorts i enlighet med 7 kap. 78 §, och
4. koncerner som inte tillämpat 2–6 §§ för koncernenheter i en stat vid ett tidigare räkenskapsår, men som hade haft möjlighet att göra det.

Övergångsår

13 § Vid tillämpning av 4 kap. 30 och 32 §§ ska ett övergångsår enligt 4 kap. 29 § för en koncernenhet i en stat inte omfatta de år då 2–6 §§ tillämpas av koncernenheten. Vid tillämpning av 4 kap. 32 § gäller att övergångsåret ska vara det första räkenskapsår då koncernenheten inte längre tillämpar 2–6 §§. Detta gäller bara om den säljande koncernenheten inte börjar tillämpa en regel om tilläggsskatt eller transaktionen ger upphov till en skattepliktig vinst enligt denna lag.

9 kap. Redovisning och förnyelse av val

1 § Den rapporterade enheten kan välja att

1. inte behandla en enhet som en undantagen enhet enligt bestämmelsen i 1 kap. 7 §,
2. ersätta den redovisade kostnaden avseende aktiebaserad ersättning med den skattemässigt avdragsgilla kostnaden enligt bestämmelserna i 4 kap. 2–6 §§,

3. använda realiserade värden vid beräkningar avseende tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde enligt bestämmelserna i 4 kap. 7 och 8 §§,

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

5. behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet enligt bestämmelserna i 7 kap. 33–35 §§, eller

6. tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod för en ägarenhet till en investeringsenhet enligt bestämmelserna i 7 kap. 36–40 §§.

2 § Ett val som anges i 1 § gäller i fem år från och med det räkenskapsår då valet görs. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterade enheten inte återkallar valet. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt 1 § göras först fem år efter det år då återkallelsen gjordes.

3 § Den rapporterade enheten kan också välja

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

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

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

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

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

6. att ta med ett fiktivt utdelningsskattebelopp vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för koncernenheter i en stat med ett berättigat utdelningsskattesystem enligt 7 kap. 78–83 §§.

4 § Ett val som anges i 3 § gäller för det beskattningsår då valet görs. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterade enheten inte återkallar valet.

5 § Den rapporterade enheten kan även välja att tillämpa en alternativregel för uppskjuten skattefordran enligt 4 kap. 13 §. Ett sådant val kan endast göras det första beskattningsår som en enhet i den stat som valet gäller ingår i den koncern som omfattas av lagen om tilläggsskatt eller lagstiftning i en stat som motsvarar modellreglerna. Därefter fortsätter valet att gälla, om den rapporterade enheten inte återkallar valet.

6 § Hur val som anges i detta kapitel ska redovisas regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244).

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

2. Lagen 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. Bestämmelserna i 6 kap. 9–15 §§ ska dock tillämpas på svenska koncernenheter 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. Detta gäller dock inte om koncernenhetens moderföretag är ett sådant moderföretag som avses i 6 kap. 5 § 2.

4. Vid tillämpning av 5 kap. 3 § ska i stället för den procentsats som anges där följande procentsats användas för det beskattningsår eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som inleds under nedanstående kalenderår:

2024	9,8 procent
2025	9,6 procent
2026	9,4 procent
2027	9,2 procent
2028	9,0 procent
2029	8,2 procent
2030	7,4 procent
2031	6,6 procent
2032	5,8 procent

5. Vid tillämpning av 5 kap. 4 § ska i stället för den procentsats som anges där följande procentsats användas för det beskattningsår eller, i fråga om svenska handelsbolag, räkenskapsår som inleds under nedanstående kalenderår:

2024	7,8 procent
2025	7,6 procent
2026	7,4 procent
2027	7,2 procent
2028	7,0 procent
2029	6,6 procent
2030	6,2 procent
2031	5,8 procent
2032	5,4 procent

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

7. Vid tillämpningen av 8 kap. 6 § ska de procentsatser som följer av punkt 4 och 5 gälla för de räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027.

2.2 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs att 13 b § skattebrottslagen (1971:69) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 b §¹

Om Skatteverket har beslutat att ta ut skattetillägg av en fysisk person, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg.

Om Skatteverket har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg som avser en juridisk person eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 19 § skatteförfarandelagen (2011:1244) har träffats och fullföljts inom rätt tid, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma fysiska person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg.

Om Skatteverket har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg *eller en rapportavgift* som avser en juridisk person eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 19 § skatteförfarandelagen (2011:1244) har träffats och fullföljts inom rätt tid, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma fysiska person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg *eller rapportavgift*.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

¹ Senaste lydelse 2015:634.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹

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

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

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

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

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

5 §²

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

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

¹ Senaste lydelse 2011:1309.

² Senaste lydelse 2022:978.

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

7 §³

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

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

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

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

4. har stadigvarande vistats utomlands.

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

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

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

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

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

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

4. har stadigvarande vistats utomlands.

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

³ Senaste lydelse 2010:9.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i
 - a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
 - b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–13 i den lagen,
 - c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
 - d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
 - e) inkomstskattelagen (1999:1229), och
 - f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,
2. punktskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244),
3. skatt enligt mervärdesskattelagen (2023:200),
4. taxering enligt fastighets- 4. taxering enligt fastighets-
taxeringslagen (1979:1152), *och* taxeringslagen (1979:1152),
5. skatt enligt kupongskattelagen 5. skatt enligt kupongskattelagen
(1970:624). (1970:624), *och*
6. *skatt enligt lagen (2024:000)
om tilläggsskatt.*

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

9 §²

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

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

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

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

¹ Senaste lydelse 2023:204.

² Senaste lydelse 2015:885.

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

17 §³

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

³ Senaste lydelse 2015:885.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

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

dels att 3 kap. 4, 11 och 17 §§, 7 kap. 1 §, 36 kap. 1 §, 38 kap. 1 §, 44 kap. 3 §, 48 kap. 1, 2, 4, 6 och 7 §§, 49 kap. 1, 7, den nya 10 e, 11, 13 och 15 §§, 52 kap. 1, 3 och 4 §§, 57 kap. 2 §, 59 kap. 1, 11, 17 och 19 §§, 62 kap. 8 och 15 §§, 63 kap. 1, 7 och 8 §§, 65 kap. 1 och 18 §§, 66 kap. 5 och 22 §§ och 67 kap. 33 och 34 §§ ska ha följande lydelse,

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

dels att det ska införas fyra nya kapitel, 32 a kap., 33 d kap., 49 e kap. och 56 a kap., 20 nya paragrafer, 3 kap. 11 a §, 5 kap. 6 §, 7 kap. 2 b §, 36 kap. 7 §, 48 kap. 5 a §, 49 kap. 10 d §, 51 kap. 3 och 4 §§, 52 kap. 8 f §, 59 kap. 23 a §, 61 kap. 1 a §, 62 kap. 13 a §, 65 kap. 6 a, 6 b, 12, 16 a och 16 b §§, 66 kap. 9 b och 24 c §§ och 67 kap. 14 b § och närmast före 3 kap. 11 a §, 5 kap. 6 §, 36 kap. 7 §, 48 kap. 5 a §, 52 kap. 8 f §, 59 kap. 23 a §, 62 kap. 13 a §, 65 kap. 6 a, 12 och 16 a §§, 66 kap. 9 b och 24 c §§ och 67 kap. 14 b § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

3 kap.

4 §¹

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<u>För</u>	<u>avses med beskattningsår</u>
1. skatt eller avgift enligt	beskattningsår enligt 1 kap. 13–
a) inkomstskattelagen	15 §§ inkomstskattelagen eller, för
(1999:1229),	svenska handelsbolag,
b) lagen (1984:1052) om statlig	räkenskapsåret
fastighetsskatt,	
c) lagen (1990:661) om avkast-	
ningsskatt på pensionsmedel i fall	
som avses i 2 § första stycket 1–4,	
11 och 12,	
d) lagen (1991:687) om särskild	
löneskatt på pensionskostnader,	
e) lagen (2021:1256) om risk-	
skatt för kreditinstitut, och	
f) lagen (2007:1398) om	
kommunal fastighetsavgift	
2. skatt enligt lagen om	det kalenderår som skatten ska
avkastningsskatt på pensionsmedel	betalas för eller det beskattningsår
i fall som avses i 2 § första stycket	då skatteunderlag för avkastnings-
6–10 och 13	skatt ska tas upp enligt 13 § lagen
	om avkastningsskatt på pensions-
	medel

3. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. det kalenderår då ersättningen betalas ut
4. skatt enligt mervärdesskattelagen (2023:200) som ska redovisas för redovisningsperioder beskattningsår enligt 2 kap. 3–6 §§ mervärdesskattelagen
5. annan mervärdesskatt det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts, eller förvärvet eller leveransen har skett beskattningsår enligt 2 kap. 3–6 §§ mervärdesskattelagen
6. punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder det kalenderår under vilket beslutet om återbetalning eller kompensation, beslutet om beskattning vid oegentlighet eller felaktiga uppgifter, eller beslutet om ansvar vid oegentlighet, har meddelats
7. punktskatt enligt
 a) beslut som avses i 53 kap. 5 §,
 b) 5 kap. 22–25 och 27 §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi,
 c) 8 a § lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,
 d) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:155) om tobaksskatt, eller
 e) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:156) om alkoholskatt
8. annan punktskatt det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat
9. övriga skatter det kalenderår som skatten ska betalas för
10. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt det kalenderår som avgiften ska betalas för.
- Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.

Föreslagen lydelse

4 §

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<u>För</u>	<u>avses med beskattningsår</u>
1. skatt eller avgift enligt a) inkomstskattelagen (1999:1229), b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, 11 och 12, d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,	beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag, räkenskapsåret

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

f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift

2. skatt enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt

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

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

5. skatt enligt mervärdesskatte-lagen (2023:200) som ska redovisas för redovisningsperioder

6. annan mervärdesskatt

7. punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder

8. punktskatt enligt

a) beslut som avses i 53 kap. 5 §,

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

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

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

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

9. annan punktskatt

10. övriga skatter

11. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt

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

beskattningsår enligt 2 kap. 24 § lagen om tilläggsskatt

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

det kalenderår då ersättningen betalas ut

beskattningsår enligt 2 kap. 3–6 §§ mervärdesskattelagen

det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts, eller förvärvet eller leveransen har skett beskattningsår enligt 2 kap. 3–6 §§ mervärdesskattelagen

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

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

det kalenderår som avgiften ska betalas för.

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 §

Med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag och

Med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag,

i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

koncernenhet och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Koncernenhet

11 a §

Med koncernenhet avses koncernenhet enligt 2 kap. 8 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

17 §²

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

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

5 kap.

Ansvarig koncernenhet för kompletterande tilläggsskatt

6 §

Om Skatteverket har beslutat att en koncernenhet i en koncern ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt enligt 6 kap. 15 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt, ska den ansvariga koncernenhet som Skatteverket utsett för koncernenheterna redovisa och betala den kompletterande tilläggsskatten och i övrigt företräda koncernenheterna i frågor som rör sådan skatt.

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

7 kap.

1 §³

Skatteverket ska registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag,
2. den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter,

² Senaste lydelse 2022:1686.

³ Senaste lydelse 2023:208.

3. den som är betalningsskyldig enligt mervärdesskattelagen (2023:200), med undantag för den som är betalningsskyldig bara på grund av

- a) förvärv av sådana varor som anges i 3 kap. 2 eller 3 § den lagen, eller
- b) felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 16 kap. 23 § samma lag,

4. den som i annat fall än som avses i 3 har rätt till

a) avdrag för ingående mervärdesskatt enligt 13 kap. 6, 9, 10 eller 11 § eller 21 kap. 10 eller 11 § mervärdesskattelagen, eller

b) återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 14 kap. 49 § samma lag,

5. den som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 10 kap. 50 § mervärdesskattelagen,

6. en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige och tillhandahåller tjänster i ett annat EU-land som förvärvaren av tjänsten är betalningsskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,

7. den som är skyldig att justera ingående mervärdesskatt enligt 12 kap. 27–31 §§ eller 15 kap. mervärdesskattelagen,

8. den som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§,

9. den som enligt 39 kap. 11 b § är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats, *och*

10. den som betalar ut ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift.

9. den som enligt 39 kap. 11 b § är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats,

10. den som betalar ut ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift, *och*

11. en koncernenhet som avses i 1 kap. 3 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

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

Andra stycket gäller inte för en koncernenhet.

2 b §

En koncernenhet ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår då registreringsskyldigheten uppstod.

32 a kap. Tilläggs-skattedeklaration

Syftet med tilläggs-skattedeklaration

1 §

Tilläggs-skattedeklaration ska lämnas till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut tilläggs-skatt eller nationell tilläggs-skatt enligt lagen (2024:000) om tilläggs-skatt.

Vem ska lämna tilläggs-skattedeklaration?

2 §

En koncernenhet ska lämna en tilläggs-skattedeklaration, om koncernenheten är skattskyldig för

1. ett tilläggs-skattebelopp enligt lagen (2024:000) om tilläggs-skatt, eller

2. kompletterande tilläggs-skatt som fördelas till svenska koncern-enheter enligt 6 kap. 12 § lagen om tilläggs-skatt.

Vad ska en tilläggs-skattedeklaration innehålla?

3 §

En tilläggs-skattedeklaration ska innehålla

1. nödvändiga identifikations-uppgifter,

2. uppgift om vilken enhet som lämnar tilläggs-skatterapport,

3. uppgift om att enheten har tagit del av rapporten i 2,

4. de uppgifter som behövs för att fördela kompletterande tilläggs-skatt, och

5. de uppgifter som behövs för beräkning av nationell tilläggs-skatt enligt lagen (2024:000) om tilläggs-skatt.

4 §

Den som är deklarationsskyldig ska också lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt beslut om tilläggsskatt.

När ska en tilläggsskattedeclaration lämnas?

5 §

En koncernenhet som är deklarationsskyldig enligt 2 § ska lämna tilläggsskattedeclaration senast en månad efter den dag tilläggsskatterapporten senast ska lämnas.

En tilläggsskattedeclaration lämnas till Skatteverket eller till ett mottagningsställe som har godkänts av verket.

33 d kap. Tilläggsskatterapport

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om skyldighet att lämna tilläggsskatterapport för koncernenheter som avses i 1 kap. 3 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Bestämmelserna ges i följande ordning:

- definitioner och förklaringar (2 §),
- vem ska lämna tilläggsskatterapport (3 och 4 §§),
- vad ska en tilläggsskatterapport innehålla (5–8 §§),
- tilläggsskatterapport med förenklat innehåll (9–11 §§),
- bemyndigande (12 §), och
- när ska tilläggsskatterapporten och anmälan lämnas (13 §).

Definitioner och förklaringar

2 §

Definitionerna av stat, koncern, svensk koncernenhet, moder-

företag, moderenhet och delägd moderenhet är desamma i detta kapitel som i lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Vem ska lämna tilläggsskatterapport?

3 §

En koncernenhet som avses i 1 kap. 3 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt ska lämna en tilläggsskatterapport till Skatteverket.

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

4 §

En koncernenhet behöver inte lämna en tilläggsskatterapport, om

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

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

Det som sägs i första stycket om moderföretag gäller varje moderföretag i en koncern med flera moderföretag som avses i 7 kap. 71 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

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

Vad ska en tilläggsskatterapport innehålla?

5 §

En tilläggsskatterapport ska innehålla

- 1. nödvändiga identifikationsuppgifter för varje koncernenhet, och*
- 2. uppgifter om koncernens övergripande struktur, inklusive vilka ägarintressen i koncernenheter som innehas av andra koncernenheter.*

En tilläggsskatterapport som avser en koncern med flera moderföretag som avses i 7 kap. 71 § lagen (2024:000) om tilläggs-skatt, ska innehålla information om varje koncern som ingår i koncernen med flera moderföretag.

6 §

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

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

7 §

En tilläggsskatterapport ska innehålla en förteckning över de val som har gjorts enligt 9 kap. lagen (2024:000) om tilläggs-skatt.

8 §

En tilläggsskatterapport ska innehålla uppgift om när koncernens inledande fas av internationell verksamhet börjar.

Tilläggs-katterapport med förenklat innehåll

9 §

Om moderföretaget hör hemma i en stat utanför Europeiska unionen vars nationella bestämmelser är likvärdiga med en huvudregel om tilläggsskatt ska, i stället för vad som anges i 5–7 §§, en tilläggsskatterapport med förenklat innehåll enligt 10 och 11 §§ lämnas.

10 §

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

- 1. moderföretaget,*
- 2. koncernenheter som hör hemma i samma stat som moderföretaget,*
- 3. svenska koncernenheter, och*
- 4. koncernenheter vars ägarintresse direkt eller indirekt ägs, eller under räkenskapsåret har ägts, av en delägd moderenhet som är en svensk koncernenhet.*

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

11 §

En tilläggsskatterapport med förenklat innehåll ska även innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att beräkna

- 1. den effektiva skattesatsen för varje stat där koncernenheterna som avses i 10 § hör hemma,*
- 2. den effektiva skattesatsen för de enheter som avses i 10 § 4 om de är statslösa,*
- 3. tilläggsskattebeloppet för varje enhet som avses i 10 § om den är lågbeskattad,*
- 4. fördelning av tilläggsskattebelopp som är hänförliga till enheter som avses i 10 § 3 och 4 till rätt koncernenhet enligt 6 kap. 2–*

8 §§ lagen (2024:000) om tilläggsskatt, och

5. fördelning av kompletterande tilläggsskatt för varje stat.

Bemyndigande

12 §

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om undantag från uppgifter som ska lämnas i en tilläggsskatterapport.

När ska tilläggsskatterapporten och anmälan lämnas?

13 §

En tilläggsskatterapport eller anmälan som avses i 3 § andra stycket och 4 § tredje stycket ska ha kommit in till Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser.

Om det är första gången lagen (2024:000) om tilläggsskatt ska tillämpas på koncernen ska rapporten eller anmälan i stället ha kommit in till Skatteverket inom 18 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser.

36 kap.

1 §⁴

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

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

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

Tilläggsskattedeklaration

7 §

Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket bevilja anstånd med

att lämna tilläggsskattedeclaration.

Anstånd får beviljas i högst tre månader.

38 kap.

1 §⁵

Fastställda formulär ska användas för att lämna

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

44 kap.

3 §⁶

Ett föreläggande får inte förenas med vite om

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift eller kontrollavgift, och
 1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift, rapportavgift eller kontrollavgift, och
 2. föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.
- Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller första stycket även ställföreträdare för den juridiska personen.

⁵ Senaste lydelse 2022:1686.

⁶ Senaste lydelse 2022:1686.

48 kap.

1 §⁷

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

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

Förseningsavgift ska dock inte tas ut om det är fråga om

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

2 §

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

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

4 §

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

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

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

5 a §

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

Nuvarande lydelse

6 §⁸

Förseningsavgiftens storlek framgår av följande uppställning.

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

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

Föreslagen lydelse

6 §

Förseningsavgiftens storlek framgår av följande uppställning.

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

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

⁸ Senaste lydelse 2015:768.

7 §

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

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

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

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

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

49 kap.1 §⁹

I detta kapitel finns bestämmelser om

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

7 §

Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat någon skattedeklaration *eller* inkomstdeklaration ska undanröjas om

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

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

2. en inkomstdeklaration lämnas inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet meddelades.

2. en inkomstdeklaration *eller tilläggsskattedeklaration* lämnas inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet meddelades.

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

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

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

10 d §

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

10 e §¹⁰

Med avstämningsuppgifter avses

1. kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande, uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklARATIONER och underrättelser om lagfart som lämnas med stöd av författning,

2. uppgifter som har lämnats i inkomstdeklARATIONEN för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklARATIONEN för beskattningsåret, och

2. uppgifter som har lämnats i inkomstdeklARATIONEN *eller tilläggsskattedeklaration* för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklARATIONEN *eller tilläggsskattedeklaration* för beskattningsåret, och

3. uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklARATIONER.

3. uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklARATIONER *eller tilläggsskattedeklarationER*.

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

11 §

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

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

13 §

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

1. skattetillägget på slutlig skatt 10 procent,
1. skattetillägget på slutlig skatt och tilläggsskatt 10 procent,
2. skattetillägget på annan skatt
 - a) 2 procent om redovisningsperioden för skatten är högst tre månader och den uppgiftsskyldige har hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader före eller fyra månader efter den period som beloppet borde ha hänförts till, och
 - b) 5 procent i andra fall.

15 §¹¹

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

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

1. den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt
 - a) de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och
 - b) de avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, och
2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget

beräknas enligt bestämmelserna i 11, 13 och 14 §§.

beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 §§.

49 e kap. Rapportavgift

När ska rapportavgift tas ut?

1 §

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

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

Brister är allvarliga om de

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

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

3. förhindrat eller allvarligt försvärat skattekontrollen.

2 §

Bestämmelserna i 1 § gäller även för uppgifter som lämnas vid komplettering eller rättelse av rapporten.

3 §

Rapportavgift ska inte tas ut om bristerna har rättats på eget initiativ av den som lämnar tilläggsskatterapport.

Beräkning av rapportavgift

4 §

Rapportavgiften ska uppgå till lägst 250 000 kronor och högst fem miljoner kronor.

Rapportavgiften får dock överstiga fem miljoner kronor om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i en annan stat eller jurisdiktion. Rapportavgiften ska

då uppgå till dels det belopp som hade tagits ut som skattetillägg om enheten hade hört hemma i Sverige, dels ett tilläggsbelopp som motiveras av övriga brister. För tilläggsbeloppet gäller första stycket.

När avgiftens storlek beslutas ska särskild hänsyn tas till

1. arten och omfattningen av bristerna,

2. risken för skatteundandragande, och

3. om den som lämnat rapporten eller annan koncernenhet som bidragit med uppgifter uppsåtligen lämnat felaktiga uppgifter eller låtit bli att lämna uppgifter som skulle ha lämnats, eller varit grovt vårdslös vid uppgiftslämnandet.

51 kap.

3 §

Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut förseningsavgift med fullt belopp när tilläggsskatterapport inte har lämnats i rätt tid ska Skatteverket även beakta om förseningsavgiften har samband med att en anmälan enligt 33 d kap. 3 § andra stycket eller 4 § tredje stycket inte har gjorts eller inte har gjorts i rätt tid.

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

4 §

Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg på tilläggsskatt med fullt belopp ska Skatteverket även beakta

1. om den felaktighet eller passivitet som skattetillägget grundas på även har lett till en sanktion för den enhet som lämnar tilläggsskatterapport i en annan stat eller jurisdiktion, och

2. att bestämmelserna om tilläggsskatt kan vara särskilt

*komplexerade och att den uppgifts-
skyldighet som gäller för tilläggs-
skatt är mycket omfattande.*

52 kap.

1 §¹²

I detta kapitel finns bestämmelser om

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

3 §

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

*Ett beslut om skattetillägg på
tilläggs-skatt på grund av oriktig
uppgift eller skönsbeskattning ska
meddelas inom tre år från utgången
av det kalenderår då beskattnings-
året har gått ut.*

4 §

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

Om den som är deklarations-
skyldig lämnar *inkomstdeklaration*
eller *skattedeklaration* efter
utgången av året efter det
kalenderår då beskattningsåret har
gått ut, får ett beslut om skatte-
tillägg meddelas inom ett år från
den dag då deklarationen kom in till
Skatteverket.

*För den som är skyldig att lämna
tilläggs-skattedeklaration gäller
första stycket om deklarationen
lämnas efter utgången av andra
året efter det kalenderår då
beskattningsåret har gått ut.*

¹² Senaste lydelse 2022:1686.

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

Beslut om rapportavgift

8 f §

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

Beslut om rapportavgift ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

56 a kap. Beslut och besked om tillleggsskatt

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- beslut om tillleggsskatt (2 §),*
- underlag för skatt och skattens storlek (3 och 4 §§),*
- beräkning av skatt som ska betalas (5 och 6 §§), och*
- besked om tillleggsskatt (7 §).*

Beslut om tillleggsskatt

2 §

Skatteverket ska besluta om tillleggsskatt och nationell tillleggsskatt på grundval av oppgifter som har læmnats i en tillleggsskatterapport, tillleggsskattedeclaration och vad som i øvrigt har kommet fram vid utredning og kontroll.

Skatteverket ska besluta om tillleggsskatt eller nationell tillleggsskatt om koncernenheten har læmnat en tillleggsskattedeclaration eller det i øvrigt framkommit att enheten ska betale sådan skatt.

Underlag för skatt och skattens storlek

3 §

I beslut om tilläggsskatt ska Skatteverket fastställa underlagen för att ta ut skatt enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt och bestämma storleken på tilläggsskatt att betala som avser

- 1. tilläggsskatt enligt huvudregeln,*
- 2. tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln, och*
- 3. nationell tilläggsskatt.*

4 §

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

Den kurs som fastställs av Sveriges riksbank för köp av svenska kronor ska användas vid omräkning. Om någon valutakurs inte fastställts av Sveriges riksbank ska en annan organisations motsvarande kursnoteringar användas, om de är allmänt accepterade.

Beräkning av skatt som ska betalas

5 §

Efter att ett beslut om tilläggsskatt har fattats ska Skatteverket beräkna tilläggsskatt att betala som avser 3 § 1 och 2.

Till tilläggsskatten ska följande belopp läggas:

- 1. skattetillägg som har beslutats med anledning av beslut om tilläggsskatt, och*

2. förseningsavgift som har beslutats för att en tilläggs-skatte-*rapport eller tilläggs-skatte-deklaration inte har kommit in i rätt tid.*

6 §

Efter att ett beslut om tilläggs-skatte har fattats ska Skatteverket särskilt beräkna nationell tilläggs-skatte att betala enligt 3 § 3.

Besked om tilläggs-skatte

7 §

Ett beslut om tilläggs-skatte och beräkning enligt 5 eller 6 § ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattnings-året har gått ut.

57 kap.

2 §

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

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

59 kap.

1 §¹³

I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp (2–6 §§),
- ansvar när anmälan om F-skatte inte har gjorts (7–9 §§),
- betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter (10 §),
- ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag (11 §),
- företrädaransvar (12–21 §§),
- ansvar för redare (22 §),
- ansvar för beskattningsbara personer i en mervärdesskattegrupp (23 §),

– ansvar för kompletterande tilläggs-skatte som fördelats till svenska koncerner (23 a §),

- ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag (24 §), och
- indrivning och preskription (26 och 27 §§).

11 §¹⁴

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

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

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

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

17 §¹⁵

Skatteverket får inte ansöka om företrädaransvar om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om det finns en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 19 §.

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

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

¹⁴ Senaste lydelse 2015:633.

¹⁵ Senaste lydelse 2015:633.

Skatteverket får träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt.

Om talan om företrädaransvar har väckts vid domstol när överenskommelsen träffas, får överenskommelsen verkan först sedan talan i målet har återkallats och målet avskrivits.

Skatteverket får inte träffa en överenskommelse i fråga om skattetillägg, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som överenskommelsen skulle avse.

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

Ansvar för kompletterande tilläggsskatt som fördelats till svenska koncernheter

23 a §

Om ansvarig koncernenhet för kompletterande tilläggsskatt inte har fullgjort skyldigheten att betala den kompletterande tilläggs-skatten, får Skatteverket besluta att en eller flera av de andra koncernenheterna tillsammans med den ansvariga koncernenheten är skyldiga att betala skatten till den del skatten hänförs till ett beskattningsår som enheten är koncernenhet.

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

61 kap.

1 a §

För registrering av nationell tilläggsskatt enligt 56 a kap. 6 § ska det upprättas ett särskilt skattekonto.

62 kap.

8 §¹⁷

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

Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 §, *tilläggsskatt beräknad enligt 56 a kap. 5 § eller nationell tilläggsskatt* ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt *eller tilläggsskatt* fattades.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Betalning av nationell tilläggsskatt

13 a §

Betalaren av nationell tilläggsskatt får bestämma om ett

¹⁷ Senaste lydelse 2022:1686.

inbetalt belopp ska räknas av mot en skuld som avser nationell tilläggsskatt eller från den skuld som avser andra skatter och avgifter.

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

15 §

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

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

63 kap.

1 §¹⁸

I detta kapitel finns bestämmelser om

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

- anståndsbeloppet (16–21 a §§),
- ändrade förhållanden (22–22 c §§), och
- anstånd som är till fördel för det allmänna (23 §).

7 §¹⁹

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

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

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

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

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

8 §²⁰

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

Första stycket gäller inte om

1. anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt,

2. det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att behöva betalas,

3. anståndet avser skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift eller kontrollavgift,

3. anståndet avser skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift, *rapportavgift* eller kontrollavgift,

4. det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked, eller

5. det annars finns särskilda skäl.

¹⁹ Senaste lydelse 2022:1686.

²⁰ Senaste lydelse 2022:1686.

65 kap.

1 §²¹

I detta kapitel finns bestämmelser om

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

Kostnadsränta på tilläggsskatt

6 a §

Om tilläggsskatt enligt 56 a kap. 5 § ska betalas, ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i femtonde månaden efter beskattningens årets utgång. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Innan kostnadsräntan beräknas ska avräkning göras för särskilda avgifter.

6 b §

För nationell tilläggsskatt enligt 56 a kap. 6 § ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beslutet. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Tilläggsskatt

12 §²²

Om tilläggsskatt ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, ska kostnadsränta beräknas från och

²¹ Senaste lydelse 2016:1077.

²² Tidigare 12 § upphävd genom 2016:1077.

med den 13 i femtonde månaden efter beskattningsårets utgång.

Omprövning och överklagande av tilläggsskatt

16 a §

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

16 b §

Om nationell tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter beslutet om tilläggsskatt till och med den dag då beloppet tillgodoräknades.

18 §

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

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

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

66 kap.

5 §²³

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes-skatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg, återkallelseavgift,

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes-skatt, punktskatt, slutlig skatt, *tilläggsskatt*, skattetillägg, åter-

²³ Senaste lydelse 2022:1686.

dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

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

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

3. frågan ska prövas i sak, och

4. prövningen inte är enkel.

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

kallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift, *rapportavgift* eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

Förlängd tid för omprövning av rapportavgift

9 b §

Omprövning av ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt får begäras så länge beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft.

22 §

Om den som är deklarations-skyldig lämnar *deklaration* efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Ett sådant beslut får dock bara meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om den som är deklarations-skyldig lämnar *inkomstdeklaration eller skattedeklaration* efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Ett sådant beslut får dock bara meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

För den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeklaration gäller första stycket om deklarationen lämnas efter utgången av andra året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

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

Första och andra styckena gäller inte beslut om förseningsavgift.

Första–tredje styckena gäller inte beslut om förseningsavgift.

Omprövning till nackdel av beslut om rapportavgift

24 c §

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

67 kap.

Förlängd tid för överklagande av beslut om rapportavgift

14 b §

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

33 §²⁴

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

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

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

34 §²⁵

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

²⁴ Senaste lydelse 2016:888.

²⁵ Senaste lydelse 2016:888.

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (2024:000) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 1 § och 3 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) i stället för lydelsen enligt lagen (2024:000) om ändring i den lagen ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt prop. 2022/23:121 Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §

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

Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande.

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

32 kap. – När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?	32 kap. – När och var ska en inkomstdeklaration lämnas? <i>32 a kap. – Tilläggs-skattedeklaration</i>
33 kap. – Särskilda uppgifter	33 kap. – Särskilda uppgifter
33 a kap. – Land-för-land-rapporter	33 a kap. – Land-för-land-rapporter
33 b kap. – Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang	33 b kap. – Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang
33 c kap. – Uppgifter om gränsöverskridande betalningar	33 c kap. – Uppgifter om gränsöverskridande betalningar <i>33 d kap. – Tilläggs-skatterapport</i>
34 kap. – Informationsuppgifter	34 kap. – Informationsuppgifter

AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER

49 d kap. – Plattformsavgift	49 d kap. – Plattformsavgift <i>49 e kap. – Rapportavgift</i>
50 kap. – Kontrollavgift	50 kap. – Kontrollavgift

AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER OCH AVGIFTER

56 kap. – Beslut och besked om slutlig skatt	56 kap. – Beslut och besked om slutlig skatt <i>56 a kap. – Beslut och besked om tilläggs-skatt</i>
57 kap. – Skönmässiga beslut om skatter och avgifter	57 kap. – Skönmässiga beslut om skatter och avgifter

3 kap.

1 §

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

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

arbetsgivaravgifter i 3 §	arbetsgivaravgifter i 3 §
arbetsgivardeklaration i 26 kap. 3 §	arbetsgivardeklaration i 26 kap. 3 §
beskattningsår i 4 och 5 §§	beskattningsår i 4 och 5 §§
beslut om debitering av preliminär skatt i 55 kap. 2 §	beslut om debitering av preliminär skatt i 55 kap. 2 §
beslut om preliminär A-skatt i 55 kap. 6 §	beslut om preliminär A-skatt i 55 kap. 6 §
beslut om särskild inkomstskatteredovisning i 13 kap. 1 §	beslut om särskild inkomstskatteredovisning i 13 kap. 1 §
betaltjänstleverantör i 33 c kap. 3 §	betaltjänstleverantör i 33 c kap. 3 §
byggarbetsplats i 39 kap. 2 §	byggarbetsplats i 39 kap. 2 §
byggverksamhet i 39 kap. 2 §	byggverksamhet i 39 kap. 2 §
deklarationsombud i 6 kap. 4 §	deklarationsombud i 6 kap. 4 §
europiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) i 6 §	europiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) i 6 §
europiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS) i 7 §	europiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS) i 7 §
europiska politiska partier i 7 a §	europiska politiska partier i 7 a §
europiska politiska stiftelser i 7 a §	europiska politiska stiftelser i 7 a §
felaktigt debiterad mervärdes-skatt i 12 §	felaktigt debiterad mervärdes-skatt i 12 §
fordonsserviceverksamhet i 39 kap. 2 §	fordonsserviceverksamhet i 39 kap. 2 §
förenklad arbetsgivardeklaration i 26 kap. 4 §	förenklad arbetsgivardeklaration i 26 kap. 4 §
granskningsledare i 8 §	granskningsledare i 8 §
handling i 9 §	handling i 9 §
hemortskommun i 10 §	hemortskommun i 10 §
huvudinkomst i 11 kap. 3 §	huvudinkomst i 11 kap. 3 §
journalminne i 42 kap. 2 §	journalminne i 42 kap. 2 §
juridisk person i 11 §	juridisk person i 11 §
kassaregister i 39 kap. 2 §	kassaregister i 39 kap. 2 §
	<i>koncernenhet i 11 a §</i>
konsortier för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortier) i 7 §	konsortier för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortier) i 7 §
kontrollremsa i 42 kap. 2 §	kontrollremsa i 42 kap. 2 §
kropps- och skönhetsvårds-verksamhet i 39 kap. 2 §	kropps- och skönhetsvårds-verksamhet i 39 kap. 2 §

livsmedels- och tobaksgrossist- verksamhet i 39 kap. 2 §	livsmedels- och tobaksgrossist- verksamhet i 39 kap. 2 §
näringsverksamhet i 14 §	näringsverksamhet i 14 §
partihandel i 39 kap. 2 §	partihandel i 39 kap. 2 §
punktskatt i 15 §	punktskatt i 15 §
regelbunden ersättning i 11 kap. 2 §	regelbunden ersättning i 11 kap. 2 §
restaurangverksamhet i 39 kap. 2 §	restaurangverksamhet i 39 kap. 2 §
skönsbeskattning i 57 kap. 1 §	skönsbeskattning i 57 kap. 1 §
slutlig skatt i 56 kap. 2–7 §§	slutlig skatt i 56 kap. 2–7 §§
särskilda avgifter i 17 §	särskilda avgifter i 17 §
torg- och marknadshandel i 39 kap. 2 §	torg- och marknadshandel i 39 kap. 2 §
tvätteriverksamhet i 39 kap. 2 §	tvätteriverksamhet i 39 kap. 2 §
verksamhetslokal i 18 §	verksamhetslokal i 18 §
överskjutande ingående mervärdesskatt i 13 §	överskjutande ingående mervärdesskatt i 13 §
överskjutande punktskatt i 16 §.	överskjutande punktskatt i 16 §.

3 Ärendet och dess beredning

Under ett antal år har OECD och G20 bedrivit ett internationellt samarbete i det så kallade Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, förkortat det inkluderande ramverket (IF) för att motverka skattebaserodering och vinstförflyttning (BEPS). I arbetet har även stater och jurisdiktioner utanför OECD och G20 deltagit. Detta arbete har bland annat syftat till att säkerställa att vinster beskattas där de uppkommer och där värde skapas. Modellregler om global minimibeskattningsregler antogs av IF den 14 december 2021 (Global Anti-Base Erosion Model Rules), *bilaga 1*. Till modellreglerna har därefter fogats s.k. kommentarer med kompletterande s.k. administrative guidance. Vidare har ett dokument om s.k. safe harbour-regler antagits av IF den 15 december 2022, *bilaga 2*.

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 minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen (EU) 2022/2523 (ST/8778/2022/INIT), nedan kallat minimibeskattningsdirektivet, *bilaga 3*. Direktivet ska tillämpas på beskattningsår som börjar den 31 december 2023 eller senare.

Regeringen beslutade den 28 oktober 2021 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att följa upp och se över vissa frågor med anledning av de nya skattereglerna för företagssektorn som trädde i kraft den 1 januari 2019 (dir. 2021:97). Den 7 april 2022 beslutade regeringen om tilläggsdirektiv (dir. 2022:28). Genom dessa utvidgades uppdraget bl.a. till att även lämna förslag på hur reglerna i minimibeskattningsdirektivet skulle genomföras i Sverige. Utredningen, som antagit namnet 2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor, överlämnade den 7 februari 2023 delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) till Finansdepartementet. Sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 4*. Betänkandets lagförslag finns i *bilaga 5*.

Delbetänkandet omfattade inte förslag avseende samtliga artiklar i direktivet och det fanns dessutom vissa utestående frågor i IF:s pågående arbete. Delbetänkandet omfattade heller inte förslag avseende samtliga nödvändiga förfaranderegler för att skatten ska kunna administreras. Mot denna bakgrund och för att direktivet ska anses ha genomförts i sin helhet behövde den föreslagna lagen om tilläggsskatt för företag i stora koncerner samt skatteförfarandelagen (2011:1244) kompletteras med ytterligare bestämmelser. Finansdepartementet har därför tagit fram promemorian Kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6), (Fi2023/01114) med ytterligare förslag. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 6*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 7*.

Betänkandet och promemorian har remissbehandlats. Förteckningar över remissinstanserna finns i *bilaga 8* och *9*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2023/00559 och Fi2023/01114). I denna lagrådsremiss behandlas betänkandets och promemorians förslag.

4 Bakgrund

4.1 Det internationella arbetet och modellreglerna

Sedan våren 2013 har det pågått ett internationellt samarbete inom OECD och G20, i det så kallade Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, förkortat det inkluderande ramverket (IF) för att motverka skattebaseroering och vinstförflyttning ("Base Erosion and Profit Shifting", BEPS). Den 15 oktober 2015 publicerades 13 rapporter (avseende 15 åtgärdsområden) och ett sammanfattande dokument som tillsammans utgör det s.k. BEPS-paketet. Ramverket godkändes sedan av G20-länderna i februari 2016. Detta arbete har bl.a. syftat till att säkerställa att vinster beskattas där de uppkommer och där värde skapas.

En del av arbetet har varit inriktat på de utmaningar som digitaliseringen innebär för beskattningen. Arbetet är uppdelat i två delar, eller pelare, varav pelare 1 avser omfördelning av beskattningsrätt mellan stater och pelare 2 fokuserar på att införa en global minimibesättning som motverkar skatteundandraganden. Arbetet har motiverats med att man behöver återskapa förtroendet för det internationella skattesystemet vars svagheter blottlagts i och med den ökande globala integrationen av ekonomier och marknader.

Den 8 oktober 2021 nådde nästan samtliga av IF:s 140 medlemsländer en övergripande politisk överenskommelse om åtgärder för att hantera digitaliseringens utmaningar för beskattningen. Överenskommelsen omfattar båda pelarna. IF antog den 14 december 2021 s.k. modellregler för global minimibesättning (pelare 2). Dessa brukar benämnas GloBE-reglerna (Global Anti-Base Erosion Model Rules), hädanefter kallas de dock för modellreglerna. Det politiska syftet med reglerna är att säkerställa att multinationella företag betalar en skälig andel skatt oavsett var de är verksamma. Detta ska ske genom att en betydande del av fördelarna med att flytta vinster till jurisdiktioner utan, eller med mycket låg, beskattning avlägsnas. Avsikten är att skapa lika villkor för företag över hela världen och göra det möjligt för stater att bättre skydda sina skattebaser.

Det framgår av modellreglerna att det kommer att göras en fullständig granskning (peer review) inom IF av den lagstiftning som införts i staterna och en process för detta ska utvecklas. Det kommer inledningsvis att utfärdas ett yttrande huruvida en stats lagstiftning kan anses uppfylla kraven och vara kvalificerad.

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.

Sedan modellreglerna antogs har arbetet inom IF fortsatt och är pågående. Det har utarbetats administrativa riktlinjer (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)) och olika förenklingsregler för modellreglerna (dokumentet om Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)). Förenklingsreglerna kallas för safe harbours. Det har även utarbetats och

fastställts en standardiserad global tilläggsskatterapport ("GloBE information return") som syftar till att underlätta efterlevnad av reglerna och administration av GloBE-reglerna.

Syftet med modellreglerna är att säkerställa att stora multinationella koncerners vinster beskattas med en effektiv skattesats på 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 måste reglerna införas och administreras i enlighet med modellreglerna och tillhörande kommentar.

4.2 Minimibeskattningsdirektivet

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). I december 2022 antogs Rådets direktiv (EU) 2022/2523 (ST/8778/2022/INIT) av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattnivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen (nedan kallat minimibeskattningsdirektivet). Det tydliggjordes då att direktivet även omfattade storskaliga nationella koncerner.

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 kunna förhindra en fragmentering av den inre marknaden när dessa regler ska införas. Vidare ger en gemensam unionsram, som är utformad för att vara förenlig med de grundläggande friheter som garanteras i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, de skattskyldiga rättssäkerhet vid tillämpning av sådana regler.

I skäl 5 anges att det är nödvändigt att fastställa regler för att upprätta en effektiv och enhetlig ram för den globala minimiskattnivån på unionsnivå. Den ramen skapar ett system med två sammankopplade regler genom vilka ett tilläggsskattebelopp (tilläggsskatt) bör tas ut varje gång en multinationell koncerns effektiva skattesats i en viss jurisdiktion understiger 15 procent. I sådana fall bör jurisdiktionen anses vara lågbeskattad. Dessa två sammankopplade regler kallas Income Inclusion Rule (IIR-regeln,) och Undertaxed Profit Rule (UTPR-regeln). Enligt det systemet bör moderföretaget till ett multinationellt företag som är beläget i en medlemsstat vara skyldig att tillämpa IIR-regeln på sin andel av tilläggsskatten för varje enhet i koncernen som är lågbeskattad, oavsett om den enheten är belägen inom eller utanför unionen. UTPR-regeln bör fungera som en kompletteringsregel till IIR-regeln genom att eventuella

återstående belopp av tilläggsskatt omfördelas i fall där hela det tilläggsskattebelopp som avser lågbeskattade enheter inte kan uppbäras av moderenheter genom tillämpning av IIR-regeln.

Av skäl 6 framgår vidare att det är nödvändigt att genomföra de modellregler som medlemsstaterna 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. I direktivet anges dessutom att det nära följer innehållet och strukturen i modellreglerna. För att säkerställa förenlighet med unionens primär rätt, och särskilt med principen om etableringsfrihet, bör reglerna i direktivet tillämpas på en modernenhets koncerner med hemvist i samma stat som moderenheten och på moderenhetens statslösa enheter. Direktivet bör också tillämpas på stora nationella koncerner. På så sätt utformas det rättsliga regelverket så att all risk för diskriminering mellan gränsöverskridande och nationella situationer undviks. Alla enheter som är belägna i en medlemsstat som är lågbeskattad, inklusive den moderenhet som tillämpar IIR-regeln, omfattas av tilläggsskatten.

4.3 Hur förhåller sig direktivet och modellreglerna till varandra?

Av skäl 4 och 6 till direktivet framgår att genomförandet av modellreglerna inom unionen bör ligga så nära den globala överenskommelsen som möjligt. Det ska säkerställa att de regler som medlemsstaterna genomför i enlighet med direktivet är kvalificerade i den mening som avses i modellreglerna och även förhindra fragmentering av den inre marknaden samt stärka skattskyldigas rättssäkerhet. En skillnad mellan direktivet och modellreglerna är dock att direktivet även omfattar stora nationella koncerner.

Av skäl 24 framgår dessutom att för att säkerställa en konsekvent tillämpning i medlemsstaterna bör dessa vid genomförandet av detta direktiv använda sig av modellreglerna, förklaringarna och exemplen i kommentaren och de administrativa riktlinjerna samt dokumentet om safe harbour-reglerna 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 i OECD:s GloBE-regelverk för genomförande kommer att vara en användbar källa till illustration och tolkning avseende den information som ska lämnas i tilläggsskatterapporten, och medlemsstaterna kan välja att införa dessa bestämmelser i nationell rätt.

5 Tilläggsskatt på lågbeskattade inkomster

5.1 En särskild lag om tilläggsskatt ska införas

Regeringens förslag: Det ska införas bestämmelser i svensk rätt som motsvarar de materiella bestämmelserna i minimibeskattningsdirektivet för att säkerställa en effektiv minimibeskattnings av enheter som ingår i stora nationella eller multinationella koncerner. Bestämmelserna ska tas in i en särskild lag om tilläggsskatt. Tilläggsskatten ska betalas till staten.

Utredningens och promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissutslaget är blandat. Flera remissinstanser tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget att införa bestämmelser om en tilläggsskatt i svensk rätt. Bland dessa finns *Ekobrottsmyndigheten*, *Skatteverket*, *Bolagsverket*, *Bokföringsnämnden*, *Ekonomistyrningsverket*, *Konkurrensverket* och *Kronofogdemyndigheten*. Flera remissinstanser påpekar att lagförslaget bygger på ett bindande EU-direktiv, vilket innebär att reglerna måste införas, och lämnar därför inga synpunkter i detta sammanhang på om en tilläggsskatt bör införas. Till dessa hör *FAR*, *Finansbolagens förening*, *Kammarrätten i Göteborg* och *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna*, *Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig.

De huvudsakliga invändningarna mot förslaget är riktade mot processen och tidsramen för framtagandet av de nya reglerna. Ett antal remissinstanser anser att arbetet med både modellreglerna och direktivet samt arbetet med betänkandet har gått för fort fram och att förslagen inte är genomarbetade. Bland dessa finns *Fastighetsägarna*, *Finansbolagens Förening*, *Företagarna*, *NSD*, *Svensk Försäkring*, *Svenska Bankföreningen* och *Malmö kommun*. Liknande synpunkter förs fram av *Sveriges Advokatsamfund* som också framhåller att regelverket riskerar att innehålla felaktiga eller oklara bestämmelser utan tillfredsställande författningskommentar och där den föreslagna lagstiftningen dessutom riskerar att behöva genomgå omfattande ändringar innan ikraftträdandet, i takt med att det internationella regelverket utvecklas och ytterligare vägledning från OECD presenteras. *NSD* framför att det vid mer omfattande lagförslag ställs särskilt höga krav på en god beredningsprocess så att en proportionerlig lagstiftning av god kvalitet kan säkerställas. Beredningen av detta lagförslag har enligt *NSD* allvarliga brister såväl när det gäller det internationella beredningsarbetet som det nationella. Detta kan medföra att det blir en lagstiftning med påtagliga brister.

FAR anser att de föreslagna reglerna bör omarbetas till viss del och att ett utkast till lagrådsremiss bör skickas ut på förnyad remiss.

Svenska Bankföreningen anser att det är önskvärt med en snar översyn av reglerna efter ikraftträdandet för att korrigera eventuella fel och förbiseenden och påpekar att implementeringsarbetet försvåras av att det

saknas vägledning om hur definitioner och undantag ska förstås i ett svenskt sammanhang.

Finansbolagens förening framför att förslagen som presenteras är ett forcerat försök att implementera ett ofullständigt regelverk från OECD och EU. I grunden ter det sig helt främmande att tvinga på företagen/skattebetalarna implementeringen av en av de mest komplexa skatteregleringarna fram till ikraftträdandet den 1 januari 2024. Finansbolagens förening ser dessutom redan nu att en snar översyn kommer krävas på grund av förslagets stora brister. Hela processen – från ax till limpa – avseende denna lagstiftningsprodukt kan enligt föreningen starkt ifrågasättas.

Finansinspektionen anser att lagförslaget i dess nuvarande form är otillräckligt genomarbetat, vilket gör förslagets följder svåra att värdera. *Näringslivets Regelnämnd* anser att förslagen till lagtext i vissa avseenden avviker från modellreglerna och när det är fallet måste regeringen redovisa vilket handlingsutrymme som finns och vilka val som gjorts i implementeringen.

Stockholms kommun är positiva till att en reglering införs som syftar till att uppnå en bättre kontroll och att skattefusk försvåras men kritik riktas mot förslagets effekt på offentlig verksamhet som har ett annat syfte och som delvis finansieras med skatteintäkter.

Skälen för regeringens förslag

Det ska införas bestämmelser i svensk rätt som motsvarar de materiella bestämmelserna i minimibeskattningsdirektivet

Som framgår av avsnitt 4 har modellregler om global minimibeskattnings antagits av IF den 14 december 2021 (Global Anti-Base Erosion Model Rules). Till modellreglerna har därefter fogats kommentarer med kompletterande s.k. administrative guidance. Den 14 december 2022 antog rådet minimibeskattningsdirektivet, som syftar till att genomföra modellreglerna inom EU. Den 7 februari 2023 överlämnades delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) till Finansdepartementet med förslag på hur reglerna i minimibeskattningsdirektivet skulle genomföras i Sverige. Vidare har promemorian Kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) tagits fram. Promemorian innehåller ytterligare bestämmelser som behövs för att direktivet ska anses vara genomfört i sin helhet i svensk rätt.

Flera remissinstanser (bl.a. *Finansinspektionen*, *Fastighetsägarna*, *Finansbolagens Förening*, *Företagarna*, *NSD*, *Svensk Försäkring*, *Svenska Bankföreningen*, *Sveriges Advokatsamfund* och *Malmö kommun*) har riktat kritik mot att arbetet med modellreglerna, direktivet och betänkandet har gått för fort fram och att förslagen inte är tillräckligt genomarbetade. Regeringen har förståelse för den kritik som har förts fram i dessa delar. Att ta fram ett regelverk om global minimibeskattnings har dock varit en mycket angelägen fråga för såväl OECD som EU. Även för svenskt vidkommande är det viktigt att prioritera regelverk som syftar till att förhindra skatteflykt, skatteundandragande, aggressiv skatteplanering och skadlig skattekonkurrens. Regeringen är därför positiv till direktivförslagets syfte. Regeringen har nu att förhålla sig till det EU-direktiv som enhälligt har antagits i unionen. Som flera remissinstanser har konstaterat

innebär det antagna direktivet att bestämmelserna måste införas i nationell rätt. Enligt direktivet ska det ske senast den 31 december 2023. Tidpunkten för ikraftträdandet och synpunkter som har förts fram av remissinstanserna avseende detta behandlas i avsnitt 19.

När det gäller den nationella beredningen av förslagen har både utredningens betänkande och den kompletterande promemorian hanterats enligt sedvanliga beredningsrutiner och har varit föremål för ordinarie remissförfarande (se även avsnitt 3). Även om tidsramen för framtagandet av det internationella regelverket, dvs. minimibeskattningsdirektivet och OECD:s modellregler som direktivet grundar sig på, har varit relativt kort anser regeringen att beredningen av förslagen i denna lagrådsremiss varit godtagbar.

Några remissinstanser, bl.a. Svenska Bankföreningen och Finansbolagens Förening, framför att det är önskvärt med en snar översyn av reglerna efter ikraftträdandet. Sveriges Advokatsamfund påtalar att den föreslagna lagstiftningen riskerar att behöva ändras redan innan ikraftträdandet, i takt med att det internationella regelverket utvecklas och ytterligare vägledning från OECD presenteras. Skatteverket har listat ett antal avvikelser mellan de remitterade förslagen och de administrativa riktlinjer som antagits av OECD i februari 2023. Regeringen kan konstatera att det är en utmaning att implementera minimibeskattningsdirektivet samtidigt som de underliggande modellreglerna och riktlinjerna från OECD utvecklas och förtydligas. Det har varit nödvändigt att sätta en gräns för vad som ryms inom befintligt lagstiftningsprojekt för att fullgöra implementeringen av direktivet. Frågan om hur de föreslagna bestämmelserna bör förhålla sig till OECD:s modellregler samt nuvarande och kommande riktlinjer från OECD behandlas i avsnitt 5.2.

I förhållande till betänkandet och den kompletterande promemorian föreslås i denna lagrådsremiss vissa förtydliganden och språkliga anpassningar bland annat av lagtexten och i författningskommentaren. Förtydligandena är gjorda med utgångspunkt i direktivet, OECD:s modellregler samt kommentarer. Enligt regeringens uppfattning är det inte fråga om materiella ändringar av reglerna som innebär att det finns skäl att på nytt remittera förslagen exempelvis i ett utkast till lagrådsremiss, vilket *FAR* har framfört önskemål om. Ett viktigt skäl till de föreslagna anpassningarna är att reglerna ska vara utformade i så nära anslutning till direktivet och modellreglerna som möjligt. Hur de föreslagna bestämmelsernas förhåller sig till modellreglerna och vilka avväganden som har gjorts vid avvikelser från modellreglerna är något som lyfts fram av bl.a. *Näringslivets Regelnämnd*. I avsnitt 5.2. behandlas förhållandet till modellreglerna.

Stockholms kommun, som är positiva till att det införs en reglering som syftar till att uppnå en bättre kontroll och att skattefusk försvåras, framför synpunkter gällande förslagets effekt på offentlig verksamhet. Vilka effekter förslaget får bl.a. på offentlig verksamhet utvecklas i konsekvensanalysen i avsnitt 20.11.

Sammanfattningsvis anser regeringen att de materiella bestämmelserna i minimibeskattningsdirektivet ska införas i svensk rätt för att säkerställa en effektiv minimibeskattnings av enheter som ingår i stora nationella eller multinationella koncerner.

Var ska bestämmelserna om effektiv minimibesättning införas?

Det finns för närvarande inte några bestämmelser i svensk rätt som säkerställer det resultat som direktivet är avsett att uppnå, dvs. en minimibesättning på femton procent. Nya bestämmelser måste därför införas. Den fråga som uppstår är om de materiella bestämmelserna bör föras in i inkomstskattelagen (1999:1229) eller om de ska införas i en särskild lag.

Inledningsvis kan konstateras att genom införandet av inkomstskattelagen samlades – med enstaka undantag – samtliga bestämmelser om beräkning av underlaget för kommunal och statlig inkomstskatt samt om beräkning av skatten och skattereduktion i en lag. Lagen reglerar fysiska och juridiska personers skattskyldighet för deras inkomster och innehåller ett stort antal generella bestämmelser.

Direktivet är mycket omfattande (59 artiklar) och det krävs ett stort antal nya bestämmelser när direktivet ska införlivas i nationell rätt. Utredningen gjorde bedömningen att om bestämmelserna införs i en särskild lag kan dessa hållas samman och bestämmelserna – som är komplicerade – blir mer begripliga. Det är också förenat med svårigheter att införliva direktivets bestämmelser i inkomstskattelagens systematik. Ett ytterligare skäl för att bestämmelserna ska införas i en särskild lag är att tilläggsskatten endast kommer att gälla för ett begränsat antal företag medan inkomstskattelagen gäller för alla som är skattskyldiga för inkomstskatt. Regeringen delar denna bedömning.

Ett ytterligare skäl för att hålla tilläggsskatten utanför inkomstskattelagen är, vilket även utredningen lyfte fram, att tilläggsskatten utifrån sin karaktär skiljer sig från inkomstskatten. Tilläggsskatt är en skatt på inkomst, men det är inte en inkomstskatt i vanlig bemärkelse. Den skattskyldiga koncernenheten i Sverige ska inte ta upp en inkomst till beskattning och skatten beräknas inte heller genom att en skattebas multipliceras med en skattesats. I stället ska den skattskyldiga enheten under vissa förutsättningar betala tilläggsskatt när en annan koncernenhet, t.ex. en utländsk koncernenhet, i den koncern den tillhör inte betalat skatt som motsvarar den miniminivå som framgår av direktivet. I vissa fall avser tilläggsskatten koncernenheten själv. De svenska reglerna måste alltså hantera exempelvis resultat och skattekostnad även för utländska enheter. Reglerna om vem som ska betala tilläggsskatt måste ge samma resultat oavsett vilket land som tillämpar reglerna. I likhet med utredningen anser regeringen att tilläggsskatten därmed skiljer sig på ett avgörande sätt från inkomstskatten.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att direktivet ska genomföras i svensk rätt genom att det införs en särskild lag om tilläggsskatt. Bestämmelserna i den nya lagen ska utformas så att de passar väl in i det svenska skattesystemet och redan etablerade begrepp bör användas i möjligaste mån. Direktivet är bindande för medlemsstaterna men det finns vissa valmöjligheter för medlemsstaterna. Vilka val som görs framgår av de olika avsnitt där respektive valmöjlighet diskuteras.

Vidare föreslås att tilläggsskatten, i likhet med andra skatter, ska betalas till staten. Det föreslås således att bestämmelser med motsvarande innehåll förs in i lagen om tilläggsskatt.

Därutöver ska tilläggsskatten anses vara en allmän skatt för juridiska personer. Detta medför att tilläggsskatten inte kommer att vara avdragsgill enligt 9 kap. 4 § inkomstskattelagen i likhet med t.ex. kupongskatt.

Hur är systemet tänkt att fungera och lagens systematik vara uppbyggd?

I det följande behandlas frågan om hur systemet sammanfattningsvis är tänkt att fungera och hur systematiken i den föreslagna lagen om tilläggsskatt ska vara uppbyggd. De närmare detaljerna och de olika förslagen återfinns i avsnitt 6–15 nedan.

Tilläggsskatt innebär att skatten för en koncerns verksamhet i en viss stat ska höjas så att den uppgår till minst 15 procent. Det är alltså koncernens effektiva skatt i varje stat, och inte vare sig globalt eller per legal enhet, som ska bedömas. Detta gäller oavsett hur många koncernenheter som finns i staten. Det ska ske en sammanlagd beräkning av den effektiva skattesatsen för alla koncernenheter i staten. Tanken med regelverket kan förenklat beskrivas som att för en koncern med moderföretag i stat A och en effektiv skatt i stat B på 10 procent, ska mellanskillnaden mellan den effektiva skatten och minimiskattesatsen om 15 procent, d.v.s. 5 procent tas ut och enligt en s.k. top-down approach betalas av moderföretaget i stat A. Detta förutsätter dock att stat A infört regler om tilläggsskatt. Saknas sådana regler där ska skatten i stället tas ut en nivå längre ned i koncernen i en annan stat.

Tilläggsskatt skiljer sig från inkomstskatt. Det finns inte en traditionell skattebas eller skattesats och det är inte bara de egna inkomsterna som en koncernenhet ska beskattas för. Bedömningen om skatt ska tas ut förutsätter därför ett antal beräkningar som är specifika för tilläggsskattesystemet.

En koncern omfattas av reglerna om den har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro enligt moderföretagets koncernredovisning. För myndighetsenhet, internationella organisationer, pensionsfonder och liknande görs undantag från reglerna, men de räknas ändå med när det ska avgöras om en koncern når upp till 750 miljoner euro i intäkter. Reglerna finns i 1 kap. lagen om tilläggsskatt.

Definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen om tilläggsskatt finns i huvudsak i 2 kap.

För att avgöra om koncernen är lågbeskattad i en stat – och tilläggsskatt därför ska tas ut – ska den effektiva skattesatsen för alla koncernenheter i den staten beräknas. Det måste då avgöras var alla koncernenheterna hör hemma. Regler om i vilken stat en koncernenhet hör hemma i finns i 1 kap. Reglerna om beräkning av vinst och av effektiv skatt finns i 3 kap.

Vinst för tilläggsskatteändamål beräknas för varje koncernenhet genom att resultatet för enheten enligt koncernredovisningen justeras. Obligatoriska justeringar finns i huvudsak samlade i 3 kap. Det finns också ett antal valmöjligheter, både avseende beräkning av vinst och avseende beräkning av skatt. Dessa valmöjligheter finns i huvudsak samlade i 4 kap. Bestämmelser om hur dessa valmöjligheter ska göras och ändras, finns samlade i 9 kap.

Särskilda regler om fördelning av inkomst mellan huvudkontor och fasta driftställen och för skattetransparenta enheter finns i 7 kap. Reglerna i 7 kap. kan ha betydelse vid tillämpningen av t.ex. 3 kap. Inkomst från

internationell sjöfart undantas från den justerade vinsten (5 kap.). Om koncernens genomsnittliga intäkter och genomsnittligt justerat resultat i en stat är låga kan koncernen undanta staten helt från beräkning av tilläggsskatt (5 kap.).

För beräkningen av effektiv skatt ska först avgöras vilka skatter som ska ingå (3 kap.). Bedömningen görs med utgångspunkt i redovisningen och justeras för s.k. temporära skillnader och tidigare års förluster. Skatterna allokteras för att påverka den effektiva skatten i rätt stat. Något förenklat följer skatterna allokeringen av inkomsterna.

Reglerna om beräkning av tilläggsskattebeloppet finns i 3 kap. Den effektiva skatten beräknas gemensamt för koncernenheterna i en stat genom att de sammanlagda skatterna jämförs med koncernens sammanlagda justerade resultat (3 kap.). Om den effektiva skatten är under minimiskattesatsen 15 procent är koncernen lågbeskattad i den staten. En procentsats för tilläggsskatt (mellanskillnaden upp till 15 procent) ska då beräknas. Det justerade resultatet får först minskas med ett s.k. substansundantag för att komma fram till den överskjutande vinsten. Substansundantaget ska återspegla rutinavkastning på materiella tillgångar och anställda. Storleken på avdraget beräknas enligt 5 kap.

Tilläggsskattebelopp för staten ska därefter beräknas. Det görs genom att den överskjutande vinsten multipliceras med procentsatsen för tilläggsskatt och eventuella tillkommande tilläggsskattebelopp från omräkning av tidigare års tilläggsskatt läggs till. Eventuell nationell tilläggsskatt som tagits ut i den stat som beloppet avser dras av. Återstående belopp är tilläggsskattebeloppet för staten.

Därefter ska tilläggsskattebeloppet för varje koncernenhet beräknas. Det görs genom att tilläggsskattebeloppet för staten fördelas utifrån hur stor koncernenhetens justerade vinst är i förhållandet till justerad vinst för alla de koncernenheter i staten som redovisar vinst. Tilläggsskattebeloppet har därmed fördelats till rätt lågbeskattad koncernenhet. Denna fördelning är nödvändig för att tilläggsskatten ska kunna tas ut med rätt belopp av rätt koncernenhet inom koncernen. I vissa fall ska tilläggsskatten sättas ned till noll för en koncern under fem år i den inledande fasen av internationell verksamhet (6 kap.). Motsvarande undantag gäller under de fem år en nationell koncern först omfattas av reglerna (6 kap.). På grund av reglernas komplexitet har OECD/IF utarbetat tillfälliga förenklingsregler, s.k. safe harbours. Reglerna finns i 8 kap. och möjliggör en förenklad beräkning av effektiv skatt för koncernenheterna i en stat. Tilläggsskattebeloppet för en stat anses vara noll i tre olika fall; om den effektiva skatten är minst 15–17 procent vid en förenklad beräkning, om koncernens totala intäkter i staten är låga enligt den s.k. land-för-landrapporten för koncernen eller om koncernens vinst enligt samma rapport understiger ett substansbelopp. OECD/IF kommer också att utarbeta permanenta förenklingsregler.

Tilläggsskattebeloppet tas i första hand ut enligt den s.k. huvudregeln för tilläggsskatt i 6 kap. (income inclusion rule). Skatten ska enligt den s.k. top-down approach tas ut så högt upp i koncernen som möjligt, dvs. främst hos moderföretaget. Hur högt upp den tas ut beror på om en stat infört en sådan regel och på om det finns minoritetsägare. Om beloppet inte tas ut i sin helhet enligt huvudregeln fördelas skattskyldigheten för återstoden schablonmässigt enligt den s.k. kompletteringsregeln för tilläggsskatt i 6 kap. (UTPR-regeln). Skatt enligt kompletteringsregeln kan allokteras till

alla enheter i koncernen som är belägna i en stat som infört en sådan regel. Fördelningen görs utifrån hur stor andel av koncernens substans (anställda och materiella tillgångar) som finns i varje sådan stat.

I 7 kap. finns bestämmelser för särskilda koncernenheter. Det gäller t.ex. skattetransparenta enheter och joint ventures och särskilda situationer såsom minoritetsäggande och omstruktureringar.

Skattskyldiga enligt lagen om tilläggsskatt är bara sådana koncernenheter som hör hemma i Sverige. Dessa kan få betala tilläggsskatt, ska fullgöra uppgiftsskyldigheter som följer av skatteförfarandelagen (2011:1244), bl.a. lämna tilläggsskatterapport, och kan drabbas av sanktioner. Skattskyldigheten avser tilläggsskattebelopp som avser lågbeskattade koncernenheter oavsett var i världen dessa hör hemma.

En stat kan välja att ta ut en s.k. nationell tilläggsskatt – dvs. en skatt på inhemska koncernenheter som leder till att minimiskattenivån 15 procent effektiv skatt som enligt de internationella tilläggsskattereglerna uppnås. Det föreslås i denna lagrådsremiss att Sverige ska införa en nationell tilläggsskatt. Om en sådan skatt tillräckligt nära ansluter till utformningen av huvudregeln för tilläggsskatt minskar den tilläggsskattebeloppet för staten. I praktiken får den nationella tilläggsskatten företräde och någon internationell tilläggsskatt uppkommer inte. En beräkning av internationell tilläggsskatt är trots detta nödvändig för att beräkna det tilläggsskattebelopp som ska reduceras med eventuell nationell tilläggsskatt. Nationell tilläggsskatt i en stat innebär att det tilläggsskattebelopp som eventuellt krävs för att nå upp till 15 procent tillfaller den stat som infört den nationella tilläggsskatten, i stället för andra stater genom dessa staters tillämpning enligt huvudregeln eller kompletteringsregeln där.

Lagförslag

Förslaget medför att det införs en ny lag om tilläggsskatt. Vidare medför förslaget införandet av 1 kap. 1 § samma lag.

5.2 Förhållandet till modellreglerna m.m.

Regeringens bedömning: 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 källor är förenliga med direktivet och unionsrätten.

Utredningens bedömning: Denna fråga behandlas inte av utredningen.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Några remissinstanser, bl.a. *Skatteverket*, *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, *FAR*, *Sveriges Advokatsamfund* och *SVCA*, efterfrågar förtydliganden hur de föreslagna bestämmelserna ska tolkas mot bakgrund av att det internationella arbetet med OECD:s modellregler samt administrativa riktlinjer fortfarande pågår. Dessa remissinstanser framför även

synpunkter på hur lagstiftningen förhåller sig till legalitetsprincipen och den svenska normgivningsmakten.

Skatteverket anser att arbetet med tax certainty förutsätter att företag har en enhetlig lagstiftning att förhålla sig till och att lagstiftningsarbetet således bör fortgå intill dess att de svenska reglerna i princip linjerar med modellreglerna med tillhörande kommentarer och tillkommande vägledning. Om de svenska reglerna i väsentliga delar avviker från andra länders bestämmelser kommer tillämpningen av regelverket att bli oerhört komplicerad för såväl företag som skattemyndigheter runt om i världen. Skatteverket framför också att eftersom lagförslaget bygger på modellreglerna och eftersom de kommentarer som togs fram i samband med modellreglerna utgör tolkningsmaterial är det viktigt att lagstiftningen är flexibelt utformad för att möjliggöra att nuvarande och kommande administrativa riktlinjer från OECD kan användas för tolkningen av bestämmelserna.

NSD framför att det är av stor vikt att de materiella reglerna om tilläggsskatt tolkas och tillämpas på ett likartat sätt av alla stater. Det är därmed av stor vikt att de svenska reglerna utformas på ett sådant sätt att de ger utrymme för en internationell tolkning och tillämpning och att de inte avviker från hur de internationella regelverken utformas. Enligt *NSD* kan det mot denna bakgrund ses som en svaghet att förslagen till lagtext i en väsentlig omfattning avviker från modellreglerna. Det är viktigt att det av den kommande propositionen framgår hur kommande vägledningar från OECD förutsätts påverka tolkningen av det svenska regelverket. *NSD* framför vidare att förslagen avseende nationell tilläggsskatt behöver justeras utifrån den vägledning som kom från OECD den 1 februari 2023. *NSD* förutsätter att en promemoria som säkerställer att lättnader och förbättringar som innefattar sådana förslag kommer att remitteras inom kort.

FAR framför att lagförslaget innebär att uttag av skatt till stor del kommer att styras av icke-traditionella rättskällor i form av t.ex. riktlinjer från OECD.

Sveriges Advokatsamfund framför att man bör ställa sig frågan hur lagstiftningstekniken förhåller sig till legalitetsprincipen och det grundlagsfästa kravet på bestämdhet med hänsyn till hänvisningen till en standard som utvecklas av andra. Advokatsamfundet påpekar att beräkningen av det resultat som ligger till grund för bedömningen huruvida tilläggsskatt ska tas ut baseras på koncernredovisningsprinciper, som inte regleras i svensk lag och som har en väsentligen annorlunda struktur än intern svensk skattelagstiftning. Advokatsamfundet är vidare av uppfattningen att utredningen till allt för stor del lutar sig mot OECD:s vägledande kommentarer och att det därigenom finns en risk att svensk normgivningsmakt i realiteten flyttas till OECD. Det är av stor vikt att det inom ramen för det fortsatta lagstiftningsarbetet dels tydliggörs hur framtagna vägledningar från OECD ska beaktas vid tolkningen av förslaget om en lag om tilläggsskatt, dels att modellreglerna och OECD:s vägledning ytterligare analyseras utifrån ett svenskt perspektiv och i möjligaste mån kompletteras utredningens författningskommentarer.

Även *SVCA* framför synpunkter på hur de föreslagna nationella bestämmelserna ska förhålla sig till bl.a. OECD:s kommentarer. *SVCA* anför att innehållet i de svenska reglerna och tolkningen av dessa kan

förändras i och med ny vägledning från OECD och detta kan ifrågasättas ur ett legalitets- och rättssäkerhetsperspektiv.

Skälen för regeringens bedömning: I minimibeskattningsdirektivet anges att genomförandet av modellreglerna inom unionen bör ligga så nära den globala överenskommelsen som möjligt (skäl 4 och 6 i direktivet), se även avsnitt 4.3. 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. Det framgår av modellreglerna att det kommer att göras en fullständig granskning (peer review) inom IF/OECD av den lagstiftning som införts i staterna och en process för detta ska utvecklas.

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

Regeringen anser att det är angeläget att de materiella reglerna om tilläggsskatt i direktivet tolkas och tillämpas på ett likartat sätt av alla medlemsstater. Vikten av en likartad tillämpning i medlemsstaterna är också något som lyfts fram av flera remissinstanser, bl.a. *Skatteverket* och *NSD*. I skälen till minimibeskattningsdirektivet finns det en uttrycklig hänvisning till OECD:s modellregler samt till förklaringarna och exemplen i kommentarerna till modellreglerna som en källa till illustration eller tolkning av direktivet. Med hänsyn till detta är det regeringens bedömning att när bestämmelserna i den föreslagna lagen om tilläggsskatt ska tolkas, utgör modellreglerna, kommentaren och de administrativa riktlinjerna viktiga tolkningskällor. Detta gäller i den mån dessa källor är förenliga med direktivet och EU-rätten.

FAR anser att lagförslaget innebär att uttag av skatt till stor del kommer att styras av icke-traditionella rättskällor i form av t.ex. riktlinjer från OECD. *Sveriges Advokatsamfund* tar upp liknande synpunkter och undrar hur lagstiftningstekniken förhåller sig till legalitetsprincipen och det grundlagsfästa kravet på bestämdhet med hänsyn till hänvisningen till en standard som utvecklas av andra. Även *SVCA* tar upp frågan hur den föreslagna lagstiftningen förhåller sig till legalitetsprincipen. När det gäller dessa frågor vill regeringen understryka att uttaget av skatt kommer att regleras i den föreslagna lagen om tilläggsskatt. I enlighet med vad som anges ovan bör nuvarande och kommande riktlinjer från OECD kunna användas för att tolka lagen. En tolkning grundad på riktlinjerna kan dock aldrig gå utöver den lagstiftning som har beslutats. I den mån det framöver sker sådana förtydliganden av riktlinjerna som i svensk rätt behöver regleras i lag kommer därför nya lagförslag att behöva lämnas. Detta är för regeringen en helt grundläggande utgångspunkt i lagstiftningsprocessen och därtill nödvändig utifrån ett legalitets- och rättssäkerhetsperspektiv.

Arbetet med kommentarerna till OECD:s modellregler pågår och är ännu inte avslutat (se avsnitt 4.1). I februari och juli 2023 antogs administrativa riktlinjer och det kommer att antas ytterligare administrativa riktlinjer framöver. När det gäller de riktlinjer som har antagits i februari så omfattas de av detta lagstiftningsprojekt i den mån det är fråga om förtydliganden och exempel. Vissa språkliga anpassningar görs också

i denna lagrådsremiss bl.a. för att den föreslagna lagtexten bättre ska överensstämja språkligt med modellreglerna, något som har efterfrågats av bl.a. NSD. I linje med vad som uttalats ovan om utgångspunkten för lagstiftningsprocessen så omfattar denna lagrådsremiss emellertid inte några sådana klagoranden som skulle kräva ny lagstiftning som går utöver de förslag som har remitterats. Eftersom de materiella bestämmelserna i direktivet ska införas i nationell rätt senast den 31 december 2023 har det varit nödvändigt att sätta en gräns för vad som ryms inom befintligt lagstiftningsprojekt för att fullgöra implementeringen av direktivet. Mot bakgrund av att det internationella arbetet ännu inte är avslutat är det dock sannolikt att det kommer att finnas anledning att återkomma med ytterligare lagstiftningsförslag framöver. I juli 2023 antogs ytterligare administrativa riktlinjer av IF vad avser t.ex. General Currency Conversion Rules och Guidance on Tax credits. Dessa riktlinjer har inte beaktats i detta lagstiftningsprojekt.

Skatteverket och NSD för fram att det är viktigt att lagstiftningen är flexibelt utformad för att möjliggöra att nuvarande och kommande administrativa riktlinjer från OECD kan beaktas vid tolkningen av bestämmelserna. Den omständigheten att vikt har lagts vid att utforma reglerna så att de ligger så nära direktivet och modellreglerna med tillhörande kommentarer som möjligt, innebär också att de blir centrala källor vid tolkningen av de svenska reglerna. När det gäller de synpunkter som har förts fram avseende att reglerna bör vara flexibelt utformade gör regeringen bedömningen att utformningen medför att även kommande riktlinjer respektive kommentarer kan användas som tolkning vid tillämpning av de svenska reglerna (med beaktande av vad som sägs ovan om klagoranden som kräver ny lagstiftning).

SVCA framhåller även att en viktig komponent i de föreslagna reglerna är redovisningsnormen International Financial Reporting Standards (IFRS) på så vis att IFRS är vägledande för beräkning av skattepliktig inkomst och effektiv skatt inom ramen för lagen om tilläggsskatt, dvs. att IFRS även kommer att vara styrande i omfångsfrågan. Ett bolags eller en koncerns grundläggande skattskyldighet enligt lagen om tilläggsskatt kan därtill vara helt beroende av klassificeringar enligt IFRS. Även Fastighetsägarna, Finansbolagens förening och FAR framför att i lagförslaget blandas lösningar som bygger på IFRS (dvs. redovisningsnormgivning), med olika nationella lösningar och detta kan medföra en mängd av tillämpningsproblem och rättsosäkerhet.

Vad avser bestämmelsernas förhållande till redovisningsnormer konstaterar regeringen att den generella uppfattningen om redovisningens betydelse för beskattningen av näringsverksamhet i svensk rätt är att redovisningen bestämmer beskattningstidpunkten, dvs. periodiseringen. Skatteplikten för en inkomst respektive avdragsrätten för en utgift bestäms däremot av den materiella skatterätten. I rättspraxis finns det dock ett antal rättsfall där den redovisningsmässiga behandlingen har haft betydelse för skatteplikten när en särskild reglering saknats, t.ex. HFD 2011 ref. 1. Att den redovisningsmässiga behandlingen av en post påverkar ett bolags skatteplikt är således inte främmande i svensk skatterätt. Vad avser modellreglerna och minimibeskattningsdirektivet baseras beräkningen av om tilläggsskatt ska betalas bl.a. på uppgifter i bolagens redovisning. Bolagens redovisning kan således komma att delvis ligga till grund för en

tilläggsbeskattning. I likhet med vad remissinstanserna har påpekat så kan eventuella förändringar av redovisningsnormer t.ex. IFRS komma att påverka grunden för tilläggsbeskattningen av ett bolag. För att reglerna ska uppnå sitt syfte – och återspeglas på ett korrekt sätt i svensk rätt – bör förändringar i redovisningsreglerna få genomslag direkt. De hänvisningar till förordning (EG) nr 1606/2002 som görs i lagen om tilläggsskatt ska därför vara dynamiska. Genom en dynamisk hänvisning avses alltså förordningen i den vid varje tidpunkt gällande lydelsen.

5.3 Grundläggande definitioner i lagen

Regeringens förslag: Med tilläggsskatt avses skatt som beräknas enligt en huvudregel för tilläggsskatt eller en kompletteringsregel för tilläggsskatt. Såvitt avser en kompletteringsregel ska även ett belopp som motsvarar skatteeffekten av ett vägrat avdrag vid inkomstbeskattning anses som sådan skatt. Med tilläggsskatt avses även skatt som beräknas med stöd av en regel om nationell tilläggsskatt.

Med huvudregel för tilläggsskatt avses regler i en stat som innebär att moderenheter i en koncern beräknar och betalar sin andel av tilläggsskatten för lägsbeskattade koncernenheter i koncernen.

Med kompletteringsregel för tilläggsskatt avses regler i en stat som innebär att staten uppstår sin andel av kompletterande tilläggsskatt för en koncern.

Med nationell tilläggsskatt avses regler i en stat om en tilläggsskatt som fastställer överskjutande vinster för koncernenheterna som hör hemma i staten i enlighet med bestämmelserna i minimibeskattningsdirektivet eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, modellreglerna. Reglerna ska medföra att koncernenheternas överskjutande vinster i staten beskattas minst med minimiskattesatsen för ett beskattningsår.

En huvudregel, kompletteringsregel respektive regel om nationell tilläggsskatt ska vara likvärdiga med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i minimibeskattningsdirektivet eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, modellreglerna.

En huvudregel, kompletteringsregel respektive regel om nationell tilläggsskatt ska inte anses uppfylla kriterierna för att vara sådana regler om staten som infört reglerna ger fördelar som är kopplade till dessa regler i förhållande till direktivet eller modellreglerna.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att vid bedömningen av om en regel är en huvudregel, kompletteringsregel respektive regel om nationell tilläggsskatt så ska en jämförelse göras med lagen om tilläggsskatt.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag

Definitionen av tilläggsskatt

I artikel 3.16 i minimibeskattningsdirektivet definieras tilläggsskatt ("top-tax") som den tilläggsskatt som beräknas för en jurisdiktion eller en

koncernenhet i enlighet med artikel 27. Artikel 27 i direktivet innehåller regler om beräkningen av tilläggsskatt. I artikel 10 i modellreglerna definieras tilläggsskatt på samma sätt som i direktivet. En bestämmelse som motsvarar direktivets bestämmelse ska införas i lagen om tilläggsskatt. I direktivets definition hänvisas till bestämmelsen om beräkningen av tilläggsskatten. Bestämmelserna om beräkning av tilläggsskatt omfattar i huvudsak samtliga regler, dvs. huvudregeln för tilläggsskatt, kompletteringsregeln för tilläggsskatt och regeln om nationell tilläggsskatt. I stället för att införa en hänvisning till 3 kap. i lagen om tilläggsskatt (artikel 27 i direktivet), som utredningen har föreslagit, anser regeringen att det är tydligare att skriva ut att tilläggsskatt är sådan skatt som beräknas enligt en huvudregel eller en kompletteringsregel för tilläggsskatt. Tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln kan betalas genom att tilläggsskattebeloppet betalas eller genom att avdrag nekas. Oavsett hur tilläggsskatten betalas så är det fråga om en tilläggsskatt och detta föreslås förtydligas i lagregeln. Det ska även framgå av lagregeln att med tilläggsskatt avses i lagen även skatt som beräknas med stöd av en regel om nationell tilläggsskatt. Ett sådant förtydligande bör införas då det avseende den nationella tilläggsskatten finns en hänvisning till artikel 11 i artikel 27 i direktivet.

Definitionen av en huvudregel för tilläggsskatt

Paragrafen motsvarar artikel 3.18 i direktivet som definierar begreppet kvalificerad IIR-regel ("Qualified IIR"). Av artikeln framgår att med en kvalificerad IIR-regel avses en uppsättning regler som genomförs i den nationella lagstiftningen i en jurisdiktion under förutsättning att denna jurisdiktion inte tillhandahåller några fördelar relaterade till dessa regler. Det krävs vidare att reglerna är likvärdiga med de regler som fastställs i direktivet eller med OECD:s modellregler (när det gäller tredjelandsjurisdiktioner) enligt vilka moderenheten i en koncern beräknar och betalar sin fördelningsbara andel av tilläggsskatten för de lågbeskattade koncernenheterna i koncernen. Som ytterligare förutsättning gäller att reglerna ska administreras på ett sätt som är förenligt med reglerna i direktivet eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, med OECD:s modellregler. En liknande men något kortare definition finns i artikel 10.1 i modellreglerna. Av kommentaren till modellreglerna framgår att definitionen av kvalificerad IIR är relevant för tillämpningen av IIR enligt artiklarna 2.1 till 2.3. Vid tillämpningen av modellreglerna i en jurisdiktion som implementerar reglerna behöver både skattebetalare och skatteförvaltningar ofta utvärdera om andra koncernenheter i samma koncern är föremål för en kvalificerad IIR i en annan jurisdiktion för att kunna tillämpa modellreglerna korrekt. Definitionen av kvalificerad IIR hänvisar "till" en uppsättning regler som motsvarar artikel 2.1 till 2.3 i modellreglerna (inklusive alla bestämmelser i modellreglerna som är kopplade till dessa artiklar) som ingår i den nationella lagstiftningen i en jurisdiktion och som genomförs och administreras på ett sätt som är förenligt med de resultat som föreskrivs i modellreglerna och kommentaren till "dessa". Avsikten med denna fras är att säkerställa att den IIR som antagits i en jurisdiktions nationella lagstiftning både implementeras och tillämpas på ett sätt som ger samma resultat som de

resultat som beskrivs i modellreglerna och kommentaren till dessa. Detta inkluderar administrativa bestämmelser i modellreglerna och snabb indrivning av skatt som uppkommer enligt modellreglerna. Detta innebär att en jämförelse inte bör ske mellan lagstiftningar i olika jurisdiktioner. I stället ska jämförelsen ske med direktivet eller modellreglerna om det inte finns konstitutionella eller lagliga hinder mot detta.

För att en IIR ska vara "kvalificerad" får inte jurisdiktionen tillhandahålla några förmåner som är relaterade till IIR eller UTPR som den har implementerat. Denna regel är avsedd att ge lika villkor i alla de jurisdiktioner som har antagit dessa regler. Ordet "förmåner" är tillräckligt omfattande för att täcka alla typer av fördelar som tillhandahålls av en jurisdiktion, inklusive skatteincitament, bidrag och subventioner. Frasen "relaterade till sådana regler" är avsiktligt utformad med en bred formulering för att ta hänsyn till olika mekanismer genom vilka förmånen tillhandahålls. Anta t.ex. att en jurisdiktion har antagit alla bestämmelser i modellreglerna i sin lagstiftning, inklusive de i artikel 2.1. Jurisdiktionen tillhandahåller dock en kvittningsmöjlighet som motsvarar en del av den skatt som betalats enligt IIR för att användas mot andra skatter. I det fallet har jurisdiktionen inte antagit en kvalificerad IIR (punkterna 119–124).

En bestämmelse som motsvarar direktivets definition av en huvudregel i artikel 3.18 ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Närmare om huvudregeln för tilläggsskatt

I lagen om tilläggsskatt kallas den kvalificerade IIR-regeln för huvudregeln. För att reglerna om tilläggsbeskattning ska fungera på avsett sätt är det avgörande att både svenska och andra länders regler implementeras och tillämpas så att de uppfyller kraven i direktivet respektive modellreglerna med kommentar. Endast en huvudregel för tilläggsskatt som uppfyller dessa krav ska beaktas vid tillämpningen av 6 kap. 3–8 §§ i lagen om tilläggsskatt. Enligt dessa regler ska en moderenhet beräkna och betala sin andel av tilläggsskatten för en lågbeskattad koncernenhet.

För att avgöra om det är fråga om en huvudregel för tilläggsskatt i en stat ska en jämförelse därför göras med direktivet vad avser medlemsstater och med modellreglerna vad avser tredje land. Av artikel 52 i direktivet framgår att kommissionen ska göras en bedömning av om de regler som införts i nationell rätt i en tredjelandsjurisdiktion ska anses vara likvärdig med en huvudregel och att reglerna inte ska behandlas som ett CFC-regelverk. Av kommentaren till modellreglerna framgår att det kan vara fråga om en huvudregel även om regeln bara avser lågbeskattade koncernenheter i andra stater genom att modellreglerna endast tillämpas på multinationella koncerner. Enligt direktivet ska dock lågbeskattade koncernenheter i den nationella staten också omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt.

En stat får inte ge några fördelar i relation till direktivet eller modellreglerna. En stat får alltså inte införa skattelättnader eller några andra slags förmåner för företag för att kompensera dem för tilläggsbeskattningen. Huruvida en fördel är relaterad till reglerna måste bedömas utifrån omständigheterna i respektive fall. Det måste beaktas att syftet med bestämmelsen är att samma regler ska gälla i alla stater som

implementerar reglerna. En fördel som riktar sig till alla skattebetalare är inte relaterad till minimibeskattningsreglerna. Vid bedömningen av om det är så kan det beaktas om fördelen presenteras som en del av minimibeskattningsreglerna och om den har införts efter att arbetet med att ta fram minimibeskattningsregler påbörjades i OECD. Stat avser i detta fall inte endast regering och riksdag utan varje politisk underavdelning, lokal myndighet eller annan offentlig enhet.

Vad avser tilläggsskatt som tas ut via en huvudregel som inte uppfyller kraven så är det en medräknad skatt i enlighet med 3 kap. 25 § lagen om tilläggsskatt.

Definitionen av en kompletteringsregel för tilläggsskatt

I artikel 3.43 i direktivet definieras begreppet kvalificerad UTPR-regel ("Qualified UTPR"). Med kvalificerad UTPR-regel avses en uppsättning regler som genomförs i den nationella lagstiftningen i en jurisdiktion, förutsatt att denna jurisdiktion inte tillhandahåller några fördelar relaterade till dessa regler, och som är likvärdig med de regler som fastställs i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler, enligt vilka en jurisdiktion uppstår sin tilldelade andel av den tilläggsskatt för en multinationell koncern som inte togs ut enligt IIR-regeln för de lågbeskattade koncernenheterna i den multinationella koncernen och som administreras på ett sätt som är förenligt med reglerna i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler. I artikel 10.1 i modellreglerna finns en liknande definition men med en hänvisning till artikel 2.4–2.6 i modellreglerna. Där regleras tillämpningen av UTPR-regeln.

Av kommentaren till modellreglerna framgår följande. Modellreglerna är avsedda att implementeras genom s.k. "common approach" som bl.a. innebär att länderna accepterar att andra länder tillämpar reglerna på avsett sätt. Detta innebär att det inte krävs att jurisdiktioner antar modellreglerna, men om en jurisdiktion väljer att göra det ska den implementera och administrera reglerna på ett sätt som är förenligt med modellreglerna. Modellreglerna består av en uppsättning regler för att olika tillämpningar av dessa regler ska undvikas vad avser samma inkomstpost genom att det finns ett överenskommet regelverk och regler om en fördelning av tilläggsskatt när det är nödvändigt. I synnerhet allokerar UTPR-regeln tilläggsskatt mellan olika UTPR-jurisdiktioner, vilka definieras som jurisdiktioner som har en kvalificerad UTPR i kraft. I syfte att tillämpa UTPR enligt lokal lag i varje jurisdiktion är det därför nödvändigt att utvärdera vilka av koncernens enheter som omfattas av en kvalificerad UTPR. Definitionen innebär att en stat inte får ge några fördelar i relation till direktivet eller modellreglerna, se vidare om detta i avsnittet ovan om huvudregeln.

Utgångspunkten är att definitionen av UTPR enligt lokal lag inte ska jämföras med motsvarande bestämmelse som införts i en annan jurisdiktion. I stället jämförs UTPR som antagits i en nationell lagstiftning i en jurisdiktion med modellreglerna och kommentaren till dessa. I vissa fall kan det dock finnas konstitutionella eller andra rättsliga begränsningar som hindrar en jurisdiktion från att direkt hänvisa till standarder som utvecklats utanför den jurisdiktionen. I ett sådant fall kan jurisdiktioner

testa om en annan jurisdiktion har infört en kvalificerad UTPR gentemot sin nationella lagstiftning (punkterna 139–142).

En bestämmelse som motsvarar direktivets definition av en kompletteringsregel i artikel 3.43 ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Med kompletteringsregel för tilläggsskatt avses alltså en kvalificerad UTPR-regel. I de delar definitionen är likalydande med definitionen av huvudregeln i 3 § gäller vad som sägs i kommentaren till denna bestämmelse även i fråga om denna bestämmelse.

En kompletteringsregel ska implementeras i nationell lagstiftning och tillämpas på ett sätt som gör att resultatet motsvarar det som beskrivs i direktivet respektive modellreglerna och dess kommentar, vilket inkluderar de administrativa villkoren. En kompletteringsregel ska säkerställa att den tilläggsskatt som allokeras till staten tas ut. Endast en kompletteringsregel som uppfyller dessa krav ska beaktas vid tillämpningen av 6 kap. 9–15 §§ i lagen om tilläggsskatt.

Definitionen av nationell tilläggsskatt

I artikel 3.28 definieras kvalificerad nationell tilläggsskatt ("qualified domestic top-up tax"). Med kvalificerad nationell tilläggsskatt avses en tilläggsskatt som genomförs i den nationella lagstiftningen i en jurisdiktion, förutsatt att denna jurisdiktion inte tillhandahåller några fördelar relaterade till dessa regler, och som föreskriver fastställande av överskjutande vinst för de koncernenheter som är belägna i den jurisdiktionen i enlighet med reglerna i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler och tillämpningen av minimiskattesatsen på dessa överskjutande vinster för jurisdiktionen och de koncernenheterna i enlighet med de regler som fastställs i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler, och administreras på ett sätt som är förenligt med reglerna i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler. I artikel 10.1 i modellreglerna definieras kvalificerad nationell tilläggsskatt ("Qualified Domestic Minimum Top-up Tax", QDMTT) något utförligare. Av artikeln 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 hellre än den redovisningsstandard som används i koncernredovisningen.

Av kommentaren till modellreglerna framgår följande. Vid tillämpningen av modellreglerna i den implementerande jurisdiktionen kan både skattskyldiga och skatteförvaltningar behöva utvärdera om koncernenheter i samma koncern är föremål för en kvalificerad nationell tilläggsskatt i en annan jurisdiktion för att korrekt kunna tillämpa modellreglerna. De flesta inhemska inkomstskatter är medräknade skatter ("covered taxes") som beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen och indirekt reducerar det tilläggsskatt som beräknas enligt artikel 5.2. (3 kap. 38 § lagen om tilläggsskatt). Enligt artikel 5.2 ska dock skatt som belöper på nationell kvalificerad tilläggsskatt direkt reducera beloppet av den tilläggsskatt som uppkommer enligt modellreglerna. Kvalificerad nationell tilläggsskatt är en skatt som tillämpas på överskjutande vinster i

de inhemska koncernenheterna som medför att den inhemska skattskyldigheten avseende dessa vinster uppgår till minimiskattesatsen. Skatten måste implementeras och administreras på ett sätt som är förenligt med modellreglerna och dess kommentarer. Detta inkluderar förbudet mot att den implementerande jurisdiktionen får tillhandahålla några förmåner som är relaterade till sådan inhemsk skatt i förhållande till modellreglerna. Denna begränsning av förmåner är inte avsedd att begränsa en jurisdiktions möjlighet att göra ändringar i utformningen av sitt bolagskattesystem mot bakgrund av de nya modellreglerna. Sådana ändringar av de inhemska bolagsskattereglerna till följd av införandet av en kvalificerad nationell tilläggsskatt bör således inte betraktas som en förmån, förutsatt att ändringarna inte medför att koncernerna får ett skattemässigt resultat som är oförenliga med de resultat som föreskrivs i modellreglerna och kommentaren (punkterna 115 och 116).

En bestämmelse som motsvarar direktivets bestämmelse om definitionen av nationell tilläggsskatt i artikel 3.28 ska införas i lagen om tilläggsskatt. Den del av definitionen av kvalificerad nationell tilläggsskatt som finns i artikel 10.1 i modellreglerna som inte finns i artikel 3.28 beskrivs i författningsskomentaren.

Med nationell tilläggsskatt i lagen om tilläggsskatt avses en kvalificerad nationell tilläggsskatt.

En nationell tilläggsskatt ska implementeras i nationell lagstiftning och tillämpas på ett sätt som gör att resultatet motsvarar det som beskrivs i direktivet respektive modellreglerna och dess kommentar. Det gäller både för materiella regler och administrativa villkor. En nationell tilläggsskatt ska utgå från överskjutande vinst och effektiv skattesats. Endast en nationell tilläggsskatt som uppfyller direktivets respektive modellreglernas krav på en sådan regel ska beaktas vid tillämpningen av bland annat 3 kap. 40 § lagen om tilläggsskatt.

Nationell tilläggsskatt får fastställas i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i moderföretagets årsredovisning under vissa förutsättningar, jfr 3 kap. 5 § samma lag.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 2–5 §§ i lagen om tilläggsskatt.

5.4 Förhållandet till skatteavtalen

Regeringens bedömning: Skatteavtal begränsar inte en stats rätt att beskatta bolag som hör hemma i den staten och de utgör således inget hinder för stater att införa och tillämpa reglerna om internationell tilläggsskatt. Även reglerna om kompletterande tilläggsskatt bedöms förenliga med skatteavtal.

Utredningen och promemorian gör ingen bedömning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* efterfrågar ett klargörande av hur man ska se på den nya lagens förenlighet med skatteavtal. Vid utformningen av kompletteringsregeln (UTPR) bör bl.a. ingångna skatteavtal beaktas enligt

kommentaren till modellreglerna. Det bör förtydligas hur lagförslaget förhåller sig till ingångna skatteavtal som är baserade på OECD:s modellavtal (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) i ljuset av att reglerna genomförs genom en s.k. common approach som bl.a. innebär att länderna accepterar att andra länder tillämpar reglerna på avsett sätt. Detta gäller särskilt avseende ett fast driftställes skyldighet att tillämpa kompletteringsregeln.

Skälen för regeringens bedömning

Förhållandet mellan skatteavtal och huvudregeln i lagen om tilläggsskatt

Som utgångspunkt gäller att skatteavtal inte begränsar en avtalslutande stats rätt att beskatta personer med hemvist i denna stat, förutom vad avser vissa specificerade undantag (artikel 1 punkt 3 i OECD:s modellavtal). Vad gäller huvudregeln i lagförslaget (IIR-regeln) är det moderföretaget som får betala den eventuella tilläggsskatt som uppstår på grund av att det finns koncernenheter som hör hemma i en lågskattejurisdiktion. På detta sätt fungerar huvudregeln på ett sätt som är nära jämförbart med en CFC-regel (Controlled Foreign Company) och ger upphov till samma frågor vad avser förenligheten med skatteavtal. De skillnader som finns mellan huvudregeln och CFC-reglerna i olika stater ändrar enligt regeringens uppfattning inte bedömningen.

Vad gäller förhållandet mellan skatteavtal och CFC-regler konstateras i punkt 81 i kommentaren till artikel 1 punkt 3 i modellavtalet att eftersom CFC-regler innebär att en stat beskattar personer med hemvist i den avtalslutande staten, så står reglerna inte i strid med skatteavtal. Detta gäller även om det aktuella skatteavtalet inte innehåller en bestämmelse motsvarande artikel 1 punkt 3 i modellavtalet. Utformningen av huvudregeln i förslaget om tilläggsskatt innebär att detta resonemang på motsvarande sätt kan anses gälla för huvudregeln. Huvudregeln i förslaget är mot bakgrund härav enligt regeringens bedömning förenlig med bestämmelserna i skatteavtal som bygger på OECD:s modellavtal.

Förhållandet mellan skatteavtal och kompletteringsregeln i lagen om tilläggsskatt

Kompletteringsregeln ska tillämpas i de fall där huvudregeln inte är tillämplig, t.ex. när moderföretaget hör hemma i ett tredje land som inte tillämpar en huvudregel. I fall där regeln är tillämplig och inte moderföretagets samtliga ägarintressen i en lågbeskattad koncernenhet omfattas av en huvudregel, ska det som kvarstår av tilläggsskattebeloppet efter tillämpning av huvudregeln allokeras till koncernenheter i stater med stöd av en kompletteringsregel. Regeln ser alltså till att en lågbeskattad inkomst hos koncernenheter inte undkommer regelverket. Beloppet allokeras till koncernenheter i stater som har infört en kompletteringsregel baserat på omfattningen av den verksamhet som koncernen bedriver där. Regeln innebär att de koncernenheter som hör hemma i de stater som tillämpar kompletteringsregeln antingen ska betala tilläggsskatt eller nekas avdrag för betalningar i syfte att säkerställa att koncernen som helhet beskattas med minst 15 procent. Kompletteringsregeln kan alltså medföra beskattning av koncernenheter som hör hemma i den stat som infört en

kompletteringsregel. En avtalsslutande stat har som framgår ovan rätt att beskatta personer med hemvist i denna stat enligt OECD:s modellavtal. Den bedömningen som görs av om huvudregeln i lagen om tilläggsskatt är förenlig med skatteavtal gäller därför i tillämpliga delar även för kompletteringsregeln.

När det gäller en kompletteringsregel utformad som nekat avdrag aktualiseras dessutom bestämmelser om icke-diskriminering i artikel 24 i OECD:s modellavtal. Artikel 24.4 i modellavtalet syftar till att undanröja diskriminering till följd av att en stat medger avdrag utan begränsning för ränta, royalty och annan utbetalning vid inkomstbeskattning i fråga om betalningar till person med hemvist där, medan avdragsrätten begränsas eller helt saknas om mottagaren har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikel 24.4 i modellavtalet innebär att villkoren för avdragsrätt inte får skilja sig åt enbart på grund av att betalningen görs till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. En kompletteringsregel utformad som nekat avdrag avser inte specifika betalningar utan utgörs av ett schablonmässigt beräknat belopp för vilket avdrag ska nekas. Varken betalningsmottagares identitet eller hemvist har betydelse för kompletteringsregeln. För svenskt vidkommande gäller dessutom att kompletteringsregeln inte föreslås vara utformad som ett nekat avdrag, utan enligt den andra modell som stater enligt modellreglerna och direktivet kan välja, varför frågan om artikel 24.4 i modellavtalet inte aktualiseras. Vidare kan konstateras att kompletterande tilläggsskatt beräknas genom summering av en koncerns samtliga tilläggsskattebelopp efter justeringar för belopp som ska betalas enligt en huvudregel. Den kompletterande tilläggsskatten allokteras därefter till de stater där koncernen har koncernenheter, om dessa stater tillämpar en kompletteringsregel. Allokeringen sker utifrån en formel baserad på värdet för materiella tillgångar och antalet anställda i de olika staterna, vilket ska återspegla var verksamheten bedrivs. Med koncernenhet avses enligt direktivet och modellreglerna både bolag och fasta driftställen. Kompletterande tilläggsskatt avseende lågbeskattade koncernenheter i en stat kan allokteras till båda enhetstyperna.

När det gäller kompletterande tilläggsskatt som allokteras till ett fast driftställe i Sverige kan först konstateras att det inte är givet att skatten är en fråga för skatteavtalet mellan Sverige och den stat där huvudenheten har hemvist. Till att börja med kan den lågbeskattade staten vara en tredje stat. Den summering som görs av en koncerns samtliga tilläggsskattebelopp med åtföljande allokering till stater med en kompletteringsregel innebär vidare att kopplingen till en viss inkomst hos en viss koncernenhet i en lågbeskattad stat försvagas. Det kompletterande tilläggsskattebeloppet kommer att härröra från sammanlagt tilläggsskattebelopp från en eller flera lågbeskattade koncernenheter i en eller flera lågbeskattade stater av vilka den avtalsslutande stat där huvudenheten har hemvist enligt skatteavtalet mellan Sverige och denna stat inte behöver vara en sådan stat. Mot bakgrund härav gör regeringen bedömningen att inte heller kompletteringsregeln står i strid med skatteavtal som bygger på OECD:s modellavtal.

6 Tillämpningsområdet

6.1 Tillämpningsområdet för tilläggsskatt

Regeringens förslag: Lagen om tilläggsskatt ska tillämpas på en svensk koncernenhet som ingår i en koncern som har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro (beloppsgränsen) enligt moderföretagets koncernredovisning under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas. Lagen ska inte tillämpas på undantagna enheter. Intäkter för undantagna enheter ska dock ingå vid bedömningen av om beloppsgränsen uppnås.

Om ett eller flera av de fyra räkenskapsåren är längre eller kortare än tolv månader ska beloppsgränsen justeras i motsvarande mån för vart och ett av åren.

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

Om moderföretaget inte upprättar koncernredovisning avses i stället kalenderår.

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

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Finansinspektionen* framhåller att det finns ett behov av att klargöra vissa frågor t.ex. vad avser den föreslagna lagens tillämpningsområde. *Göteborgs kommun* och *Västra Götalandsregionen* har efterfrågat en bekräftelse av att bolag som ägs av kommuner och regioner inte omfattas av lagstiftningen samt att inte heller kommuner eller regioner omfattas. *Kammarrätten i Göteborg* föreslår att begreppet räkenskapsår bör utgå då begreppen räkenskapsår och beskattningsår används synonymt i förslagen.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 2. 1 i minimibeskattningsdirektivet framgår direktivets tillämpningsområde, dvs. att direktivet ska tillämpas på koncernenheter (constituent entities) som är belägna i en medlemsstat och som är medlemmar i en multinationell koncern (MNE Group) eller en storskalig nationell koncern (a large-scale domestic group) som har en årlig intäkt (revenue) på minst 750 miljoner euro i den yttersta moderenhetens (ultimate parent entity's) konsoliderade årsredovisning under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas, inklusive intäkterna för undantagna enheter. Enligt artikel 2.3 första meningen är direktivet dock inte tillämpligt på undantagna enheter.

I modellreglerna definieras bestämmelsernas tillämpningsområde i artikel 1.1.

Regeringen föreslår att tillämpningsområdet för lagen om tilläggsskatt ska motsvara direktivets tillämpningsområde. I enlighet med direktivet ska således två grundläggande förutsättningar vara uppfyllda för att direktivet och därmed även lagen om tilläggsskatt ska vara tillämplig.

Den första förutsättningen är att det ska vara fråga om enheter som är koncernenheter, dvs. enheterna ska ingå i en multinationell eller nationell koncern. I lagen om tilläggsskatt används uttrycket koncern oavsett om det är fråga om en multinationell koncern eller en nationell koncern. Lagen

gäller inte för en enhet som inte ingår i en koncern, oavsett dess storlek. För att den första förutsättningen ska vara uppfylld så innebär det att de krav som framgår av definitionerna av enhet, koncernenhet och koncern också ska vara uppfyllda. Vilka krav detta är utvecklas vidare i kommande avsnitt.

Den andra förutsättningen som ska vara uppfylld för att direktivet och därmed även lagen om tilläggsskatt ska vara tillämplig är att beloppsgränsen om 750 miljoner euro ska vara uppnådd enligt moderföretagets koncernredovisning. Beloppsgränsen avser de årliga sammanlagda intäkterna enligt koncernredovisningen. Beloppsgränsen innebär att endast de största koncernerna omfattas av lagen. I modellreglerna och den engelska versionen av direktivet används begreppet *revenue*. Det kan översättas med såväl inkomst som intäkt på svenska. Av OECD:s kommentar till modellreglerna (punkterna 4 och 5) framgår att beloppsgränsen ska baseras på samma gräns som i land-för-land-rapporteringen. Det medför att begreppet *revenue* bör bestämmas, tolkas på samma sätt som i OECD:s BEPS-rapport avseende åtgärd 13.¹ Motsvarande bestämmelser har Sverige infört genom att implementera rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning i 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. I det direktivet används begreppet både för att ange gränsvärdet för om en koncern är skyldig att lämna rapport och i själva rapporten.

Med intäkter i själva rapporten avses intäkter från försäljning av inventarier och fastigheter, tjänster, royalties, räntor, premier och andra belopp. Alla intäkter eller andra inflöden som anges i en årsredovisning som upprättats i enlighet med tillämpliga redovisningsregler ska rapporteras som intäkter i rapporten. Om en sådan resultaträkning innehåller försäljningsintäkter, nettovinster från försäljning av tillgångar, orealiserade vinster, mottagna räntor och extraordinära intäkter, bör dessa sammantagna belopp redovisas som intäkter. Totalresultat, omvärderingar eller orealiserade vinster som endast återspeglas i skillnaden mellan tillgångar och skulder och i eget kapital i balansräkningen ska inte redovisas som intäkter. Nettobelopp som redovisas i resultaträkningen behöver inte justeras.²

Alla intäkter som anges, eller skulle anges, i koncernredovisningen ska inkluderas i intäkter. Extraordinära intäkter från investeringsverksamhet omfattas av begreppet. Intäkter och vinster som redovisas enligt verkligt värde i årsredovisningen behöver inte justeras.³

Utifrån ovanstående framgår att det som avses med *revenue* är något bredare än nettoomsättning. Nettoomsättning är intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten

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

² OECD (2022), *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13*, OECD, Paris, s. 7.

³ OECD (2022), *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13*, OECD, Paris, s. 9 och 22 f.

till omsättningen (1 kap. 3 § årsredovisningslagen [1995:1554]). Till nettoomsättningen hänförs intäkter från sådana aktiviteter som utgör företagets kärnverksamhet, exempelvis intäkter från försäljning av sådana varor och tjänster som företaget normalt tillhandahåller.⁴ Nettoomsättning är därmed inte en lämplig översättning av begreppet *revenue*. Vilka intäkter som ska beaktas vid beräkningen av gränsbeloppet ska alltså sammanfattningsvis tolkas på samma sätt som vid skyldigheten att lämna land-för-land-rapport till Skatteverket enligt 33 a kap. SFL. Beloppsgränsen avser därför koncernens intäkter och inte dess nettoomsättning, liksom i 33 a kap. SFL (prop. 2016/17:47 s. 56). Intäkter är således ett bredare begrepp än nettoomsättning.

Vid tillämpningen av beloppsgränsen ska även undantagna enheter, som ingår i koncernen, räknas med. Årliga intäkter innefattar även eventuella undantagna enheters intäkter, om deras intäkter konsolideras inom koncernen. Frågan om vilka intäkter som ”konsolideras inom koncernen” avgörs av tillämpliga redovisningsregler. Vad gäller *Finansinspektionens*, *Göteborgs kommun* och *Västra Götalandsregionens* påpekanden avseende undantagna enheter diskuteras de närmare i avsnitt 6.2.3 nedan.

För att prövningen av om en koncern ska tillämpa reglerna eller inte ska få en viss stabilitet över tid prövas beloppskriterierna under en fyraårsperiod som föregår det räkenskapsår som ska prövas. Detta innebär att de sammanlagda intäkterna för det aktuella räkenskapsåret – det räkenskapsår som ska prövas – inte ingår i denna fyraårsperiod. På detta sätt kan det för en koncern redan vid räkenskapsårets ingång bedömas om den kommer att omfattas av lagen. För att beloppsgränsen ska vara uppfylld krävs att de årliga intäkterna uppgår till 750 miljoner euro under minst två av de fyra föregående räkenskapsåren.

I de fall där de enheter som bildade koncernen nyligen skapades och det därför inte finns några finansiella rapporter för koncernen under tidigare år gäller att det är det tredje året som koncernen finns som blir det första året då tilläggsskattereglerna kan gälla. Detta beror på att det är först vid den tidpunkten som det kommer att finnas två föregående år att testa. Om inkomstgränsen är uppfylld för de två föregående åren kommer koncernen att omfattas av tilläggsskattereglerna under det tredje året trots att koncernen inte har upprättat koncernredovisning under fyra år (jfr kommentaren till artikel 1.1 i modellreglerna p. 8).

Av artikel 2.2 framkommer att om ett eller flera av de fyra räkenskapsår som avses i artikel 2.1 är längre eller kortare än tolv månader ska den intäktströskel som avses i den punkten justeras proportionellt för vart och ett av dessa räkenskapsår. En motsvarande regel föreslås i lagen om tilläggsskatt. Om en koncerns räkenskapsår exempelvis omfattar nio månader når den över beloppsgränsen om dess årliga intäkter under räkenskapsåret uppgår till 562,5 miljoner euro (750 miljoner/12×9).

I 1 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt finns ytterligare regler som klargör tillämpningen av beloppsgränsen vad avser förändringar i en koncern genom t.ex. fusion eller fission under föregående räkenskapsår, se avsnitt 6.3.

⁴ FAR:s rekommendationer i redovisningsfrågor, RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag, senast ändrad genom FAR N 2021:34.

I artikel 3.7 i direktivet definieras räkenskapsår ("fiscal year") som den redovisningsperiod för vilken moderföretaget i koncernen upprättar sin koncernredovisning eller, om moderföretaget inte upprättar koncernredovisning, kalenderåret. I modellreglerna definieras räkenskapsår på samma sätt. Av kommentaren till modellreglerna framgår att räkenskapsår definieras som den redovisningsperiod som används i koncernredovisningen (eller, undantagsvis, om sådan redovisning inte upprättas, kalenderåret). Vanligtvis är denna period en 12-månadersperiod eller en period som bestäms med utgångspunkt från en viss dag i en 12-månadersperiod, till exempel ett räkenskapsår med 52–53 veckor. Det är dock möjligt att denna period inte alltid kommer att vara 12 månader lång. I vissa fall innehåller modellreglerna särskilda bestämmelser för att hantera långa eller korta räkenskapsår (t.ex. i artikel 1.1.2.). Implementation Framework (IF) kommer vidare att överväga och ge vägledning vad avser räkenskapsår som överstiger 12 månader, inklusive fall där en ändring av räkenskapsåret resulterar i ett övergångsår som överstiger 12 månader (punkt 18).

Regeringen föreslår att en definition av räkenskapsår som motsvarar direktivets införs i lagen om tilläggsskatt. *Kammarrätten i Göteborg* har förslagit att begreppet räkenskapsår ska utgå. Regeringen anser dock att begreppet har betydelse då reglerna om tilläggsskatt bygger på koncernernas redovisning. Bestämmelserna om redovisning är kopplade till räkenskapsår och inte till beskattningsår.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 1 kap. 3 § och 2 kap. 22 § i lagen om tilläggsskatt.

6.1.1 Enhet

Regeringens förslag: Med enhet avses en juridisk person eller en annan juridisk konstruktion som upprättar särskilda räkenskaper. Offentliga organ såsom staten Sverige, Sveriges riksdag, Sveriges regering, svenska regioner, svenska kommuner och till någon av dessa hörande organ, verk och integrerade delar, ska dock inte anses vara enheter. Detsamma gäller motsvarande utländska offentliga organ.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag, med undantag för att utredningens definition inte omfattar något undantag för svenska och utländska offentliga organ.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.
Remissinstanserna: *Göteborgs kommun, Region Stockholm, Stockholms kommun* och *Västra Götalandsregionen* anför att kommuner respektive regioner och dess bolag bör undantas från skattskyldighet för tilläggsskatt och från rapporteringskrav.

Skälen för regeringens förslag: Direktivet är tillämpligt på enheter som ingår i en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern. I direktivets engelska version används begreppet "entity". I artikel 3 i direktivet definieras enhet ("entity") som varje juridisk konstruktion som upprättar separata räkenskaper eller varje juridisk person. I artikel 10.1.1 i

modellreglerna definieras enhet på samma sätt som i direktivet men där framgår även exempel på att en enhet kan vara ”a partnership or trust”.

Det föreslås att en definition som motsvarar definitionen i direktivet ska införas i lagen om tilläggsskatt. Regeringen konstaterar att den svenska översättningen av begreppet ”entity” är enhet. Inom skatterätten används vanligtvis begreppen företag eller bolag men i t.ex. 33 a kap. SFL om landför-land-rapportering och 2 kap. 22 § i lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, förkortad IDKAL, används begreppet enhet. I det sist nämnda lagrummet definieras begreppet enhet som en juridisk person eller en annan juridisk konstruktion, såsom ett bolag, en delägarbeskattad juridisk person, en trust eller en stiftelse.

I de administrativa riktlinjerna som publicerades den 1 februari 2023 anges att kommentaren till modellreglerna kommer att kompletteras med ett förtydligande som innebär att definitionen ”entity” inte ska inkludera statliga eller regionala myndigheter (central, state, or local government or their administration or agencies that carry out government functions). Det är regeringens uppfattning att ett införande av detta förtydligande i den svenska lagen ökar förutsättningarna för en likvärdig tillämpning av regelverket internationellt. Det beaktar också delar av de synpunkter som *Göteborgs kommun*, *Region Stockholm*, *Stockholms kommun* och *Västra Götalandsregionen* har fört fram.

I utredningens förslag till definition av begreppet ”enhet” fanns inte någon särbestämmelse avseende offentliga organ. I stället var de offentliga organ som nu föreslås undantas från definitionen av termen enhet, delar av definitionen av termen myndighetsenheter, som diskuteras närmare nedan i avsnitt 6.2.3. I den engelska versionen av direktivet, och i modellreglerna, används uttrycket *governmental entity*, vilket även används i Rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 2). Detta regelverk genomfördes i svensk rätt bland annat genom införandet av IDKAL där uttrycken myndighetsenhet respektive svensk myndighetsenhet används. I utredningen diskuterades frågan om definitionen av myndighetsenhet bör utformas som en i princip ordagrann översättning av direktivet eller om det i lagen om tilläggsskatt – i likhet med regleringen i IDKAL – särskilt bör anges vilka svenska enheter som utgör myndighetsenheter (”svenska myndighetsenheter”).

Enligt 3 kap. 3 § första stycket IDKAL avses med svensk myndighetsenhet staten Sverige, Sveriges riksdag, Sveriges regering, svenska regioner, svenska kommuner och till någon av dessa hörande organ, verk, integrerade delar eller kontrollerade enheter. Utredningen fann att det skulle ha ett särskilt värde att det i lagen om tilläggsskatt uttryckligen anges att staten Sverige, Sveriges riksdag, Sveriges regering, svenska regioner, svenska kommuner och till någon av dessa hörande organ, verk och integrerade delar är undantagna enheter. Mot bakgrund av den komplettering som har gjorts av kommentaren till modellreglerna är det regeringens uppfattning att de nämnda myndigheterna bör undantas från regelverket genom ett klagörande av definitionen av ”enhet” i stället för i definitionen av ”myndighetsenhet”. Utländska offentliga organ ska också de exkluderas från regelverket genom att de inte omfattas av definitionen

av termen ”enhet”. Det har ett värde att detta tydligt framgår av lagen om tilläggsskatt.

Privaträttsliga bolag som ägs av offentliga organ (kontrollerade enheter) omfattas fortfarande av definitionen enhet. De undantas från skattskyldighet för tilläggsskatt och uppgiftsskyldighet endast i den mån de omfattas av definitionen av myndighetsenhet.

I lagen om tilläggsskatt ska enhet definieras på följande sätt. Med enhet avses en juridisk person eller en annan juridisk konstruktion som upprättar särskilda räkenskaper. Vid tillämpning av lagen ska dock inte offentliga organ såsom staten Sverige, Sveriges riksdag, Sveriges regering, svenska regioner, svenska kommuner och till någon av dessa hörande organ, verk och integrerade delar anses vara enheter. Detsamma gäller utländska motsvarigheter till sådana svenska offentliga organ.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 6 § i lagen om tilläggsskatt.

6.1.2 Koncernenhet och huvudenhet

Regeringens förslag: Med koncernenhet avses en enhet som ingår i en koncern eller ett fast driftställe till en huvudenhet som ingår i en koncern.

Med huvudenhet avses i lagen en enhet som tar upp ett fast driftställes redovisade resultat i sina räkenskaper.

Med stat avses även jurisdiktion.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Finansinspektionen* anser att det bör anges uttryckligen vilka typer av fonder som ska anses vara koncernenheter enligt definitionen och vilken betydelse valet av redovisningsstandard har i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Det är endast enheter som är koncernenheter dvs. enheter som ingår i en multinationell eller nationell koncern som omfattas av minimibeskattningsdirektivets tillämpningsområde. Direktivet gäller således inte för en enhet som inte ingår i en koncern, oavsett vilka intäkter en sådan enhet har. I artikel 3.2 i direktivet definieras koncernenhet (”constituent entity”) som en enhet som ingår i en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern och varje fast driftställe till en huvudenhet som ingår i en sådan multinationell koncern.

I artikel 1.3 i modellreglerna finns det en mer utförlig definition av koncernenhet. Där framgår att en koncernenhet är varje enhet som ingår i en koncern eller som är ett fast driftställe till en huvudenhet (”main entity”) som är en enhet som ingår i en koncern. Det framgår vidare att ett fast driftställe som är en koncernenhet ska behandlas separat från huvudenheten och andra fasta driftställen till huvudenheten. Det framgår också att definitionen av en koncernenhet inte inkluderar en enhet som är en undantagen enhet.

Inledningsvis kan konstateras att i lagen om tilläggsskatt används inte något begrepp motsvarande ”constituent entity”, vilket är det begrepp som

används i direktivet och modellreglerna för att det klart ska framgå att det är fråga om en enhet som omfattas av direktivets eller modellreglernas tillämpningsområde. En svensk översättning av uttrycket är konstituerande enhet, vilket dock inte är ett begrepp som används i svensk lagstiftning. I lagen används i stället begreppet ”koncernenhet” i de olika bestämmelserna. Det framgår av de inledande bestämmelserna att de koncernenheter som avses i lagen endast är de enheter som omfattas av lagens tillämpningsområde.

Det föreslås att en definition som motsvarar definitionen i direktivet ska införas i lagen om tilläggsskatt. Definitionen av en koncernenhet i lagen ska vara en enhet som ingår i en koncern, eller ett fast driftställe till en huvudenhet som ingår i en koncern.

Finansinspektionen anser att det bör anges uttryckligen vilka typer av fonder som ska anses vara koncernenheter enligt definitionen och vilken betydelse valet av redovisningsstandard har i denna del. Regeringen konstaterar att en koncernenhet ingår i en koncern. Definitionen av en koncern anknyter till definitionen av en koncernredovisning. Koncernredovisning kan vara en enhets redovisning som upprättas enligt t.ex. IFRS eller räkenskaper som inte upprättats enligt IFRS och som justerats för att förhindra eventuell betydande snedvridning av konkurrensen. En prövning av om en fond är en koncernenhet får således göras utifrån tillämpningen av de nu nämna bestämmelserna, se vidare avsnitt 6.1.3 och 6.1.4. En huvudenhet definieras i artikel 3.40 i direktivet som en enhet som i sin årsredovisning tar med ett fast driftställes redovisade nettointäkt eller nettoförlust. Det finns en liknande definition i artikel 10.1.1 i modellreglerna. Av kommentaren till modellreglerna framgår att vad det gäller fasta driftställen infördes termen huvudenhet i modellreglerna för att hänvisa till den delen av ett företag som vanligtvis skulle kallas huvudkontoret. I modellreglerna undviks dock användningen av begreppet ”huvudkontor” eftersom detta begrepp inte har en överenskommen innebörd och skulle kunna leda till oklarhet, särskilt vad gäller skattransparenta enheter. I modellreglerna definieras huvudenhet som den enhet som i sin redovisning inkluderar det fasta driftställets redovisade resultat i enlighet med artikel 3.4 (7 kap. 19–24 §§ i lagen om tilläggsskatt). Begreppet huvudenhet används i flera bestämmelser i modellreglerna. Ett exempel är i definitionen av koncernenhet och reglerna om fördelningen av det redovisade resultatet mellan huvudenhet och fast driftställe (kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna, ”main entity”).

Det föreslås att en definition som motsvarar definitionen i direktivet ska införas i lagen om tilläggsskatt. Definitionen av huvudenhet i lagen om tilläggsskatt ska således vara en enhet som tar upp ett fast driftställes redovisade resultat i sina räkenskaper.

I direktivet definieras inte begreppet ”stat” men i lagen om tilläggsskatt ska begreppet ”stat” definieras. I direktivet och modellreglerna används begreppet ”jurisdiktion”. Av kommentaren till modellreglerna anges att uttrycket ska följa definitionen av skattejurisdiktion som används i landför-land-rapporter. Vid tillämpningen av lagen omfattas således även en icke-statlig jurisdiktion som har skattemässig autonomi i fråga om bolagsskatt (prop. 2022/23:88 s. 25).

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 8 §, 2 kap. 46 § och 7 kap. 18 § i lagen om tilläggsskatt.

6.1.3 Koncern

Regeringens bedömning: Begreppen multinationell koncern och storskalig nationell koncern bör inte definieras i lagen om tilläggsskatt.

Regeringens förslag: Med koncern avses enheter som är förenade genom ägande eller kontroll på så sätt att dessa enheters tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden ingår i moderföretagets koncernredovisning eller är undantagna från moderföretagets koncernredovisning endast på grund av enhetens ringa storlek, väsentlighet eller på grund av att enheten hålls för försäljning. Vidare avses en enhet som har ett eller flera fasta driftställen förutsatt att enheten inte är en del av en annan koncern. Definitionen av koncern ska bara gälla vid tillämpning av lagen om tilläggsskatt.

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

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

Med bestämmande inflytande avses ett ägarintresse i en enhet där innehavaren är skyldig att post för post konsolidera enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard. Detsamma gäller om innehavaren skulle ha varit skyldig att konsolidera tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post för post om innehavaren hade upprättat koncernredovisning. En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande över sitt fasta driftställe.

Med moderföretag avses en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över en annan enhet och som inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet med ett bestämmande inflytande över den, eller om huvudenheten i en sådan koncern består av en enhet som har ett eller flera fasta driftställen.

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens. Utredningen har en något annorlunda utformning vad avser definitionerna av koncern och bestämmande inflytande. Utredningen lämnar inget förslag om tillämpningsområdet för definitionen av koncern. Utredningen lämnade heller inte förslag om att bestämmande inflytande föreligger om innehavaren skulle ha varit skyldig att konsolidera tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post för post om innehavaren hade upprättat koncernredovisning.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Bokföringsnämnden* och *Finansinspektionen* har noterat att det finns många särskilda begrepp i lagen som kan leda till tolkningssvårigheter t.ex. begreppen koncern och ägarintresse. *FAR* har anfört att alla dotterföretag inte alltid konsolideras post för post vilket t.ex. gäller dotterföretag till investmentföretag. *Finansinspektionen* framför att

det bör belysas hur koncerndefinitionen kommer att förhålla sig till lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag och årsredovisningslagen (1995:1554). Finansinspektionen noterar vidare att definitionen av ägarintresse – och därmed av bestämmande inflytande – inte verkar ställa samma krav på ”inflytande” som IFRS 10 bilaga B p. B 2. Det bör klargöras om det ska finnas bestämmande inflytande både enligt definitionen av tillämplig koncernredovisningsstandard och enligt definitionen i lagen om tilläggsskatt. Det saknas en definition av kontroll i lagförslaget. Finansinspektionen efterfrågar även ett förtydligande av hur begreppet vinst i lagen om tilläggsskatt förhåller sig till uttrycket ”exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning” i IFRS 10. *Fastighetsägarna* framför att det blir ytterligare ett koncernbegrepp att förhålla sig till då definitionen i 2 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, inte ska tillämpas.

Skälen för regeringens bedömning och förslag

Definitionen av en koncern

I artikel 3.4 i minimibeskattningsdirektivet definieras multinationell koncern som en koncern som omfattar minst en enhet eller ett fast driftsställe som inte är beläget i den yttersta moderenhetens jurisdiktion. I artikel 3.5 definieras en storskalig nationell koncern som en koncern där alla koncernenheter är belägna i samma medlemsstat.

I artikel 1.2 modellreglerna är definitionen i artikel 10.1 utformad på ett annat sätt men med samma materiella innehåll förutom att nationella koncerner inte omfattas av reglerna. Av kommentaren till modellreglerna framgår att begreppen multinationell koncern (”MNE-group”) och koncern (”group”) används för att fastställa tillämpningsområdet i enlighet med artikel 1.1 i modellreglerna. Begreppen har två olika funktioner. För det första begränsar de modellreglerna till att gälla de koncerner eller enheter som har utländska dotterbolag eller verksamhetsgrenar. För det andra definierar de graden av gemensamt ägande och kontroll som krävs för att två eller flera enheter ska ingå i samma koncern (punkt 17).

Regeringen anser att i lagen om tilläggsskatt ska begreppet koncern användas vad avser både ”multinationell koncern” och ”storskalig nationell koncern”. Därmed bör dessa begrepp inte definieras i lagen om tilläggsskatt.

Minimibeskattningsdirektivet innehåller en definition av koncern (”group”) i artikel 3.3. Koncern definieras i direktivet som

a) en samling enheter som är närstående genom ägande eller kontroll enligt definitionen i den allmänt erkända redovisningsstandarden (”acceptable financial standard”) för den yttersta moderenhetens upprättande av koncernredovisning, inbegripet alla enheter som kan ha undantagits från den yttersta moderenhetens koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek, väsentlighet eller på grund av att den innehas för försäljning, eller

b) en enhet som har ett eller flera fasta driftsställen, under förutsättning att den inte ingår i en annan koncern enligt definitionen i första ledet.

I artikel 1.2.2 och 1.2.3 i modellreglerna definieras en koncern på följande sätt. En koncern innebär en samling enheter som är relaterade

genom ägande eller kontroll så att dessa enheters tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden

(a) ingår i koncernredovisningen ("the Consolidated Financial Statements") för det yttersta moderföretaget, eller

(b) är undantagna från koncernredovisningen för det yttersta moderföretaget endast på grund av storlek eller väsentlighet, eller på grund av att enheten hålls för försäljning.

En koncern omfattar också en enhet som är belägen i en jurisdiktion och har en eller flera fasta etableringar belägna i andra jurisdiktioner. Detta gäller förutsatt att enheten inte är en del av en annan grupp som beskrivs i artikel 1.2.2.

Det är således en skillnad mellan definitionen i direktivet och modellreglerna då definitionen i direktivet hänvisar till en allmänt erkänd redovisningsstandard men någon sådan hänvisning finns inte i modellreglerna. Med en allmänt erkänd redovisningsstandard avses internationella redovisningsstandarder t.ex. IFRS. I modellreglerna används inte någon hänvisning till en allmänt erkänd redovisningsstandard i definitionen av koncern. I definitionen i modellreglerna hänvisas endast till koncernredovisning som även omfattar andra redovisningsstandarder som inte upprättats i enlighet med IFRS. Regeringen anser att då det framstår som att direktivet i denna del inte återspeglar modellreglerna på ett korrekt sätt bör definitionen av koncern i lagen om tilläggsfatt att ansluta närmare till modellreglerna.

Av kommentaren till modellreglerna framgår följande. Definitionen av en koncern bygger på ett konsolideringstest. En grupp består av enheter (inklusive arrangemang såsom partnerskap eller truster som upprättar separata finansiella räkenskaper) som är närstående genom ägande eller kontroll och som uppfyller något av de krav som anges i artikel 1.2.2.a eller b.

Artikel 1.2.2.a avser enheter som ingår i moderföretagets koncernredovisning. Detta innebär att enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden konsolideras post för post i moderföretagets koncernredovisning. Om det inte finns sådan konsoliderad redovisning skulle enheterna fortfarande betraktas som en koncern om dessa enheter skulle varit konsoliderade om en enhet var skyldig att upprätta sådana räkenskaper för de enheter som den kontrollerar eftersom definitionen av begreppet "koncernredovisning" i artikel 10.1 även omfattar ett konsolideringstest i punkten d där enheter betraktas som att de konsolideras med varandra och därför ingår i samma grupp. Regeringen konstaterar att detta medför, i likhet med vad FAR framfört i sitt yttrande, att även när det finns dotterföretag som inte konsolideras post för post så kan det vara fråga om en koncern, t.ex. dotterföretag till investmentföretag.

I artikel 1.2.2.b anges att en koncern också består av enheter som inte konsolideras post för post på grund av att de är föremål för en särskild behandling utifrån en allmänt erkänd redovisningsstandard (t.ex. IFRS) på grund av att enheten innehas för försäljning eller utesluts från konsolideringen på grund av dess ringa storlek eller väsentlighet. Denna typ av enhet behandlas också som en del av koncernen så länge den kvarstår tillräckligt mycket under moderföretagets kontroll för att omfattas av de allmänna konsolideringskraven enligt den relevanta redovisnings-

standarden (punkterna 21, 22 och 24). Definitionen av en koncern i artikel 1.2.2.b omfattar enheter som utesluts från koncernredovisningen enbart på grund av storlek eller väsentlighet eller på grund av att enheten innehas för försäljning. Denna princip gäller också för varje punkt i definitionen av koncernredovisning, se avsnitt 6.1.4. Detta innebär att om antingen koncernredovisningen eller konsolideringstestet enligt punkten d skulle utesluta en enhet enbart på grund av att den är oväsentlig eller innehas för försäljning, så är denna enhet ändå en del av koncernen enligt artikel 1.2.2. b (punkten 10 i administrativa riktlinjer från den 1 februari 2023, Deemed consolidation test [AG22.04.T3]).

För att säkerställa att koncerner som uppnår beloppsgränsen och bedriver gränsöverskridande verksamhet genom fasta driftställen i stället för dotterbolag också omfattas av modellreglerna finns det en kompletterande definition av ”koncern” i artikel 1.2.3. Definitionen innebär att en fristående enhet, som i annat fall inte tillhör en koncern enligt definitionen i artikel 1.2.2, men som har ett eller flera fasta driftställen belägna i andra stater kommer att behandlas som en koncern i enlighet med modellreglerna (punkt 25).

Finansinspektionen har i sitt yttrande framfört att det saknas en definition av kontroll i lagförslaget.

Regeringen konstaterar att enheterna för att utgöra en koncern ska vara förenade genom ägande eller kontroll på så sätt att enheters tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden ingår i moderföretagets koncernredovisning. För att ett moderföretag ska vara tvunget att upprätta en koncernredovisning så krävs att moderföretaget har ett bestämmande inflytande över ett eller flera andra företag. Detta innebär att kravet på att enheterna måste vara förenade genom ägande och kontroll innebär att ett företag (dvs. moderföretaget) måste ha ett bestämmande inflytande över en annan enhet. För en bedömning av om ett bestämmande inflytande föreligger kan ledning sökas i International Financial Reporting Standard 10 Koncernredovisning (IFRS 10). Av IFRS 10 framgår att en investerare har ett bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt när den är exponerad för eller har rätt till rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet och kan påverka avkastningen med hjälp av sitt bestämmande inflytande över investeringsobjektet. En investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt om investeraren har inflytande över investeringsobjektet, exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet och kan använda sitt inflytande över investeringsobjektet till att påverka sin avkastning. Inflytande kommer av rättigheter. Ibland är det enkelt att slå fast att inflytande föreligger, exempelvis när inflytandet över ett investeringsobjekt direkt och enbart grundas på den rösträtt som innehav av egetkapitalinstrument som aktier ger och inflytandet kan bedömas utifrån de rösträtter som aktieinnehavet ger upphov till. I andra fall kan det vara svårare att slå fast att inflytande föreligger och det kan vara nödvändigt att ta hänsyn till fler än en faktor, exempelvis när inflytandet härrör från en eller flera avtalsenliga åtaganden. I enlighet med detta bör ägande motsvaras av innehav av egetkapitalinstrumentet och kontroll kan vara när inflytandet härrör från ett eller flera avtalsenliga åtaganden.

Det föreslås att en definition av koncern som motsvarar definitionen i modellreglerna ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Förhållandet mellan de olika definitionerna av koncern i olika lagar

Bokföringsnämnden och *Fastighetsägarna* har i sina yttranden framfört att begreppet koncern har en annan innebörd i redovisningslagstiftningen respektive i inkomstskattelagen.

Vad avser definitionen av koncern kan följande noteras. I 2 kap. 5 § IL finns en definition av svensk koncern som innebär att en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern är en koncern enligt definitionerna i inkomstskattelagen.

I flera kapitel i inkomstskattelagen finns bestämmelser med en definition av koncern som bara gäller det kapitlet eller vissa angivna paragrafer. Bestämmelsen i 2 kap. 5 § IL har betydelse för de paragrafer i lagen som inte har någon sådan särskild definition. Utan någon särskild reglering skulle således definitionen i 2 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt få betydelse för tolkningen av koncernbegreppet i inkomstskattelagen. Detta ger upphov till frågan om denna definition ska få genomslag vid tillämpningen av inkomstskattelagen.

Det kan konstateras att den föreslagna definitionen av koncern i lagen om tilläggsskatt skiljer sig åt från vad som gäller enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). I årsredovisningslagen definieras koncern utifrån fyra olika grunder som var och en kan ge upphov till ett koncernförhållande. Denna uppräkningsanses uttömmande.

I aktiebolagslagen och några ytterligare lagar finns koncerndefinitioner som liknar den i årsredovisningslagen. Grundtanken är att ett företag är moderföretag om det har bestämmande inflytande över dotterföretaget men principen om bestämmande inflytande uttrycks inte direkt i lagen utan kommer till uttryck genom de fyra grunder som räknas upp. En förutsättning för att ett koncernförhållande ska uppstå är att moderföretaget äger minst en andel i dotterföretaget. IFRS 10 har en annorlunda utformning, men även där är det som kännetecknar ett koncernförhållande att moderföretaget har ett bestämmande inflytande över dotterföretaget. I IFRS 10 anges att ett företag (moderföretaget) har bestämmande inflytande över ett annat företag (dotterföretaget) när det är exponerat för eller har rätt till rörlig avkastning från sitt engagemang i dotterföretaget och kan påverka avkastningen med hjälp av sitt bestämmande inflytande över dotterföretaget (punkt 6).

Den svenska koncerndefinitionen är oförändrad sedan årsredovisningslagens tillkomst 1995. Däremot har koncerndefinitionen i EU-rätten förändrats och mer anpassats mot det redovisningsmässiga begreppet. Någon motsvarande utveckling har ännu inte skett av den svenska koncerndefinitionen. Förslag på en ny koncerndefinition i årsredovisningslagen och de övriga lagar där en sådan finns har dock lämnats i juni 2022 av utredningen om skattetransparens och några redovisningsfrågor i delbetänkandet, Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor (SOU 2022:29). Den i delbetänkandet föreslagna definitionen anknyter närmare till den definition som finns i IFRS 10. Förslaget bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

När det gäller frågan om den föreslagna definitionen i 2 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt ska få betydelse för tolkningen av koncernbegreppet i inkomstskattelagen är bedömningen att det mest ändamålsenliga är att den inte ska tillämpas vid tolkning av koncernbegreppet i inkomstskattelagen

utan endast inom ramen för lagen om tilläggsskatt. Det föreslås därför att definitionen i 2 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt endast ska gälla vid tillämpning av den lagen.

Definitionen av ägarintresse

I artikel 3.23 i direktivet definieras ägarintresse ("ownership interest") som alla andelar i eget kapital som uppbär rättigheter till vinster, kapital eller reserver i en enhet eller ett fast driftsställe. Definitionen i artikel 10.1 i modellreglerna är densamma. Av kommentaren till modellreglerna framgår att begreppet ägarintresse används på flera ställen i modellreglerna. Begreppet är relevant för att avgöra om en enhet tillhör en koncern och fastställa storleken på en modernenhets andel av tilläggsskatt vad avser en lågbeskattad enhet. Med andel i eget kapital avses varje ägarandel som medför rätt till vinst, kapital eller reserver i en enhet. Begreppet ägarintresse avser också det intresse som en huvudenhet har i ett fast driftställes vinst, kapital eller reserver. Observera att ett ägarintresse endast behöver ge rätt till något av vinst, kapital eller reserver. Exempelvis kan en andel i eget kapital som endast medför rätt till kapital och ingen annan rättighet fortfarande vara en andel i eget kapital i den mening som avses i modellreglerna. Ägarintresse medför ofta rösträttigheter men vissa ägarintressen får inte ha rösträtt. Ägarintressen kan medföra rätt till olika procentsatser vad avser vinst, kapital eller reserver. Som exempel kan ett ägarintresse medföra en rätt till 20 procent av en enhets vinst men endast tio procent av enhetens kapital. I vissa artiklar anges vilket ägarintresse som krävs för att artikeln ska vara tillämplig såsom definitionen av en delägd modern enhet (punkterna 81 och 82). I definitionen används termen andel av eget kapital för att skilja mellan ett ägarintresse och andra rättigheter till vinster, kapital eller reserver i ett företag, såsom vinstdelningsavtal med anställda som inte medför några aktierättigheter till företaget eller borgenärs rätt att tvinga fram försäljning av vissa tillgångar för att uppfylla en förpliktelse för företaget som är i dröjsmål. En andel av eget kapital är en andel som redovisas som eget kapital enligt den finansiella redovisningsstandard som används vid upprättandet av koncernredovisningen. Det är den redovisningsmässiga behandlingen av en andel i koncernredovisningen som avgör om en koncernenhet är ägare till en andel av eget kapital. Detta gäller t.ex. när aktier har lånats ut till en annan person i samband med blankning eller aktier som sålts med en återköpskyldighet (punkt 85).

Regeringen föreslår att en definition av ägarintresse som motsvarar definitionen i direktivet ska införas i lagen om tilläggsskatt. Det innebär att med ägarintresse i lagen avses en rätt till en andel i enhetens eller det fasta driftställets vinst, eget kapital eller reserver som har sin grund i ägande eller vad som motsvarar ägande.

Definitionen av ägarenhet

I artikel 3.41 i direktivet definieras ingående ägarenhet. Med ingående ägarenhet ("constituent entity-owner") avses en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern. I artikel 10.1 i modellreglerna är definitionen densamma.

Regeringen föreslår att en definition av ägarighet som motsvarar definitionen i direktivet ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Definitionen av bestämmande inflytande

I artikel 3.21 i direktivet definieras bestämmande inflytande ("controlling interest") som ett ägarintresse i en enhet där andelsinnehavaren är skyldig, eller skulle ha varit skyldig att post för post konsolidera enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden, i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard. En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande i sina fasta driftsställen. I artikel 10.1 i modellreglerna definieras bestämmande inflytande på följande sätt. Bestämmande inflytande innebär ett ägarintresse i en enhet som är sådant att innehavaren

(a) är skyldig att konsolidera enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post för post i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller

(b) skulle ha varit skyldig att konsolidera tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post för post om innehavaren hade upprättat koncernredovisning. En huvudenhet anses ha ett bestämmande inflytande över sina fasta driftsställen.

Det finns en avvikelse mellan definitionen av bestämmande inflytande i direktivet och modellreglerna. Direktivets definition anknyter till en allmänt erkänd redovisningsstandard t.ex. IFRS medan modellreglernas definition därutöver anknyter till om innehavaren hade upprättat koncernredovisning i punkten b. Definitionen av koncernredovisning omfattar även andra redovisningsstandarder än allmänt erkänd redovisningsstandard.

I de administrativa riktlinjer som publicerades den 1 februari 2023 ges en vägledning av hur prövningen av den presumtiva konsolideringen som hänvisas till i definitionen av bestämmande inflytande i artikel 10.1 i modellreglerna ska göras. Punkten b i definitionen av bestämmande inflytande innehåller ett test vad avser presumtiv konsolidering som utnyttjar konsolideringsreglerna enligt den redovisningsstandard som används vid upprättandet av moderföretagets koncernredovisning. Av punkten b framgår att en enhet med ett ägarintresse i en annan enhet behandlas som att den har ett bestämmande inflytande i den andra enheten om enheten med ägarintresse skulle behöva konsolideras med den andra enheten om den hade upprättat koncernredovisning. På detta sätt görs en koppling till testet vad avser presumtiv konsolidering som anges i punkt (d) i definitionen av koncernredovisning (se nedan). Följaktligen är de bedömda koncernredovisningarna enligt punkten b i definitionen av bestämmande inflytande de redovisningar som företaget skulle ha upprättat genom att använda en godkänd redovisningsstandard som antingen är en allmänt erkänd redovisningsstandard (t.ex. IFRS) eller en annan redovisningsstandard. En annan redovisningsstandard kan användas under förutsättning att räkenskaperna justerats för att förhindra eventuell betydande snedvridning av konkurrensen. Såsom diskuteras i kommentaren till punkt (d) vad avser definitionen av koncernredovisning så modifierar inte testet vad avser presumtiv konsolidering de standarder eller förändrar de resultat som föreskrivs i den relevanta redovisnings-

standarden. På samma sätt behandlas inte en innehavare av ett ägarintresse som att denne har ett bestämmande inflytande i en enhet där den relevanta redovisningsstandard inte skulle kräva konsolidering av tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden i en annan enhet post för post.

Finansinspektionen har anfört att definitionen av ägarintresse – och därmed av bestämmande inflytande – inte verkar ställa samma krav på ”inflytande” som IFRS 10 bilaga B p. B och att det bör klargöras om det ska finnas bestämmande inflytande både enligt definitionen av tillämplig koncernredovisningsstandard och enligt definitionen i lagen om tilläggsskatt. *Finansinspektionen* efterfrågar även ett förtydligande av hur begreppet vinst i lagen om tilläggsskatt förhåller sig till uttrycket ”exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning” i IFRS 10.

Regeringen konstaterar att definitionen av bestämmande inflytande hänvisar till en allmänt erkänd redovisningsstandard, vilket är IFRS. Kraven på ett bestämmande inflytande torde därmed vara desamma enligt direktivet och IFRS. I definitionen av bestämmande inflytande i lagen om tilläggsskatt finns det ingen koppling till en enhets vinst. Uttrycket ”exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning” i IFRS 10 hänför sig endast till när ett bestämmande inflytande ska anses föreligga. En investerarens avkastning kan ju även vara negativ.

Regeringen föreslår att en definition av ett bestämmande inflytande som motsvarar definitionen i modellreglerna ska införas i lagen om tilläggsskatt. Det innebär att med bestämmande inflytande i lagen om tilläggsskatt avses ett ägarintresse i en enhet där den som innehar andelar är skyldig, eller skulle ha varit skyldig, att post för post konsolidera enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller som skulle ha varit skyldig att konsolidera tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post för post om innehavaren hade upprättat koncernredovisning. En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande över sitt fasta driftställe.

Definitionen av moderföretag

I artikel 3.14 i direktivet definieras yttersta moderenhet (”Ultimate Parent Entity”, förkortat UPE) som en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande i en annan enhet och som inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet med ett bestämmande inflytande i den eller huvudenheten i en koncern enligt definitionen i artikel 3.3.b i direktivet. I artikel 1.4 i modellreglerna definieras den yttersta moderenheten på samma sätt. Av kommentaren till modellreglerna framgår att definitionen av UPE används som en del av definitionen av koncern och är utgångspunkten för att identifiera alla de enheter som ingår i den multinationella koncernen. Definitionen av UPE är också relevant i andra delar av modellreglerna. Till exempel så ska huvudregeln (IIR) tillämpas i den stat där UPE hör hemma och det kommer i allmänhet att vara den redovisningsstandard som UPE använder som kommer att ligga till grund för beräkning av intäkter eller förluster för koncernenheter enligt modellreglerna. Det finns två typer av UPE som beskrivs i artikeln. Dessa är UPE för en koncern som består av minst två enheter eller UPE för en koncern som består av en huvudenhet och ett eller flera fasta driftställen. I

det senare fallet behandlas huvudenheten som koncernens UPE (punkterna 32 och 33).

För att vara en UPE i en koncern som består av minst två enheter måste koncernenheten uppfylla två krav. Det första kravet är att UPE är en enhet som direkt eller indirekt äger ett bestämmande inflytande i ett annat företag. Definitionen av bestämmande inflytande i artikel 10.1 innehåller ett konsolideringstest för att avgöra om en enhet äger ett bestämmande inflytande i en annan enhet. Kravet är uppfyllt om en enhet konsoliderar en annan enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post för post i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller om det skulle ha varit så att den förstnämnda enheten hade upprättat koncernredovisning i enlighet med en redovisningsstandard som antingen är en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard som har justerats för att förhindra betydande snedvridningar av konkurrensen. Det andra kravet är att det bestämmande inflytandet i koncernenheten inte får ägas direkt eller indirekt av en annan enhet som beskrivits ovan. En enhet kan inte vara UPE i en koncern om det bestämmande intresset i den enheten innehas av en annan enhet (punkterna 34 och 35).

Regeringen konstaterar att artiklarna innehåller en definition av begreppet moderföretag i en koncern. Definitionen är central för att avgöra exempelvis vilken redovisningsstandard som ska användas vid beräkningar och vilken enhet som är skattskyldig för tillägsskatt. Den vanligaste typen av moderföretag konsoliderar dotterföretagens tillgångar, skulder, inkomster, utgifter och kassaflöden post för post i koncernredovisningen. Ett företag som är moderföretag i förhållande till andra företag, men som själv är dotterföretag till ett annat moderföretag är inte moderföretag i nu avsedd mening.

Regeringen föreslår att en definition av koncern som motsvarar definitionen i direktivet ska införas i lagen om tillägsskatt. Med moderföretag avses därmed en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över en annan enhet och som inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet med ett bestämmande inflytande över den, eller huvudenheten i en sådan koncern består av en enhet som har ett eller flera fasta driftställen.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 7, 10, 14–16 §§ i lagen om tillägsskatt.

6.1.4 Koncernredovisning och redovisningsstandarder

Regeringens förslag: Med koncernredovisning avses t.ex. en enhets redovisning som upprättats enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard och där tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden hos enheten och eventuella enheter som den har ett bestämmande inflytande över redovisas som en enda ekonomisk enhet.

Med en allmänt erkänd redovisningsstandard avses internationella redovisningsstandarder t.ex. IFRS.

Med en godkänd redovisningsstandard avses allmänt erkända redovisningsprinciper som är tillåtna av ett godkänt redovisningsorgan i den stat där enheten hör hemma. Ett godkänt redovisningsorgan är det organ i en stat som har rättslig behörighet att föreskriva, fastställa eller godta redovisningsstandarder.

En betydande snedvridning av konkurrensen anses uppstå om tillämpningen av en särskild princip eller ett särskilt förfarande enligt allmänt godtagbara redovisningsstandarder för koncernen som helhet leder till skillnader som uppgår till mer än 75 miljoner euro under ett räkenskapsår vid en jämförelse med tillämpning av motsvarande princip eller förfarande enligt IFRS.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Promemorians förslag: Dessa frågor behandlas inte i promemorian.

Remissinstanserna: *Skatteverket* har i sitt yttrande framhållit att det bör framgå av t.ex. författningskommentaren till definitionen av koncernredovisning hur testet vad avser presumtiv konsolidering i artikel 3.6.d ska göras.

Skälen för regeringens förslag

Definitionen av koncernredovisning

I artikel 3.6 i direktivet definieras koncernredovisning ("consolidated financial statements"). Med koncernredovisning avses:

a) den redovisning som upprättats av en enhet i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard ("acceptable financial accounting standard"), i vilka tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för den enheten och för eventuella enheter som den har ett bestämmande inflytande i redovisas som tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för en enda ekonomisk enhet,

b) för koncerner enligt definitionen i artikel 3.3.b, den redovisning som en enhet upprättar i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard,

c) den yttersta moderenhetens årsredovisning som inte upprättats i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard och som senare har justerats för att förhindra eventuella väsentliga snedvridningar av konkurrensen ("material competitive distortions"), och

d) om den yttersta moderenheten inte upprättar en årsredovisning enligt beskrivningen i led a, b eller c, den årsredovisning som skulle ha upprättats om den yttersta moderenheten var skyldig att upprätta sådan årsredovisning i enlighet med

i) en allmänt erkänd redovisningsstandard eller

ii) en annan redovisningsstandard ("another financial accounting standard") och under förutsättning att årsredovisningarna har justerats för att förhindra eventuell väsentlig snedvridning av konkurrensen ("material competitive distortions"). Denna definition överensstämmer med definitionen i artikel 10.1.1 i modellreglerna. Av kommentaren till modellreglerna framgår att modellreglerna i hög grad bygger på de redovisningsprinciper som är tillämpliga i koncernredovisningen. Av detta följer att definitionen av koncernredovisning är central för att fastställa modellreglernas tillämpningsområde och funktion. I de fall när moderföretaget inte upprättar finansiella rapporter på konsoliderad basis eller i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard utgår modellreglerna från de redovisningsprinciper som skulle ha tillämpats om

moderföretaget hade upprättat sådana finansiella rapporter i enlighet med godkänd redovisningsstandard (punkt 3).

I de administrativa riktlinjer som publicerades den 1 februari 2023 ges en vägledning av hur prövningen av den presumtiva konsolideringen som finns i definitionen av koncernredovisning i artikel 10.1 i modellreglerna ska göras.

Definitionen av koncernredovisning (och i förlängningen testet vad avser presumtiv konsolidering, ”deemed consolidation-test”) är relevant för tillämpningen av ett antal bestämmelser i modellreglerna. Till exempel är koncerndefinitionen beroende av definitionen av koncernredovisning. Om koncernredovisning inte upprättats av ett moderföretag i enlighet med punkterna i artikel 3.6. a till c i definitionen av koncernredovisning så kan en koncern fortfarande existera enligt modellreglerna på grund av testet vad avser presumtiv konsolidering i artikel 3.6.d. Denna punkt aktualiseras när ett moderföretag inte upprättar en koncernredovisning enligt en godkänd redovisningsstandard. Modellreglerna bygger på reglerna om konsolidering i redovisningen för att avgöra om en koncern existerar. I vissa fall konsoliderar ett moderföretag emellertid inte sina dotterföretag eftersom det inte finns någon lag eller förordning som kräver att moderföretaget upprättar koncernredovisningar i enlighet med IFRS eller en lokal god redovisningssed (GAAP). Det finns inget som hindrar att modellreglerna ändå tillämpas på dessa fall eftersom enligt testet vad avser presumtiv konsolidering skulle koncernen även om den inte har upprättat en koncernredovisning vara skyldig att upprätta koncernredovisning om tillämpningen av redovisningsstandarden hade varit obligatorisk i enlighet med lag eller föreskrifter. Testet ändrar inte innehållet i redovisningsstandarden utan prövar snarare om en konsolideringsgrupp skulle ha existerat om tillämpningen av standarden var obligatorisk. Testet vad avser presumtiv konsolidering kräver att en koncernredovisning upprättas enligt en godkänd redovisningsstandard som antingen är en allmänt erkänd redovisningsstandard (t.ex. IFRS) eller en annan redovisningsstandard. En annan redovisningsstandard kan användas under förutsättning att räkenskaperna justerats för att förhindra eventuell betydande snedvridning av konkurrensen. Koncernen kan välja bland de godkända redovisningsstandarder som är tillämpliga i den stat där moderföretaget hör hemma. Den koncernredovisning som faktiskt har upprättats används sedan för att tillämpa andra delar av modellreglerna. Testet vad avser presumtiv konsolidering ändrar alltså inte de regler som ska tillämpas enligt den godkända redovisningsstandarden. I synnerhet krävs det inte att en enhet konsoliderar en annan enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post för post när den godkända redovisningsstandarden inte kräver en sådan konsolidering. Om t.ex. den godkända redovisningsstandarden tillåter att en enhet som uppfyller villkoren för att vara ett investmentföretag enligt de kriterier som anges i redovisningsstandarden att i de finansiella rapporterna redovisa vissa av sina investeringar (inklusive majoritetsägande i andra företag) baserat på det verkliga värdet av dessa investeringar, kommer testet för att bedöma om konsolidering föreligger inte att kräva att dessa investeringar konsolideras post-för-post. Följaktligen kan en enhet som uppfyller villkoren för att vara ett investmentföretag enligt en godkänd redovisningsstandard och som upprättar en finansiell rapport som

återspeglar investeringar till verkligt värde enligt den redovisningsstandarden inte åläggas att upprätta en finansiell rapport enligt testet vad avser presumtiv konsolidering som konsoliderar investeringarna post för post (punkt 10).

Ytterligare vägledning avseende testet vad avser presumtiv konsolidering och exempel på hur testet ska göras finns för närvarande i de administrativa riktlinjer som publicerades den 1 februari 2023. Dessa kommer framöver att införas i kommentaren till modellreglerna och i exempelsamlingen för modellreglerna (the Globe Model Rules Examples).

En definition av koncernredovisning ska införas i lagen om tilläggsskatt med samma innebörd som i direktivet men med vissa redaktionella ändringar gentemot direktivet för att bättre överensstämma med modellreglerna.

Allmänt erkänd redovisningsstandard

En allmänt erkänd redovisningsstandard ("acceptable financial accounting standard") definieras i artikel 3.25 i direktivet som internationella redovisningsstandarder (IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002(8)) och de allmänt erkända redovisningsprinciperna i Australien, Brasilien, Kanada, EU-medlemsstaterna, EES-länderna, Hongkong (Kina), Japan, Mexiko, Nya Zeeland, Folkrepubliken Kina, Republiken Indien, Republiken Korea, Ryssland, Singapore, Schweiz, Förenade kungariket och Amerikas förenta stater. Definitionen är densamma i modellreglerna.

Regeringen konstaterar att i Sverige ska t.ex. noterade företag och finansiella företag under tillsyn av Finansinspektionen upprätta sin koncernredovisning i enlighet med de redovisningsstandarder som godtagits av EU genom IAS-förordningen (Europaparlamentets och rådets förordning [EG] nr 1606/2002, om tillämpning av internationella redovisningsstandarder). Redovisningen ska alltså upprättas i enlighet med rekommendationer från International Accounting Standards Board (IASB). Rekommendationer från IASB kallas International Financial Reporting Standards (IFRS). Svenska företag som tillämpar IFRS i koncernredovisningen ska även tillämpa rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering. I Sverige kan också ett moderbolag som inte är noterat frivilligt tillämpa IFRS i koncernredovisningen.

En definition av en allmänt erkänd redovisningsstandard ska införas i lagen om tilläggsskatt med samma innebörd som i direktivet.

Godkänd redovisningsstandard

En godkänd redovisningsstandard ("authorised financial accounting standard") definieras i artikel 3.26 i direktivet som: när det gäller en enhet, en uppsättning allmänt erkända redovisningsprinciper som är tillåtna av ett godkänt redovisningsorgan i den jurisdiktion där enheten är belägen. Vid tillämpningen av denna definition avses med godkänt redovisningsorgan, det organ som har rättslig behörighet i en jurisdiktion att föreskriva, fastställa eller godta redovisningsstandarder för redovisningsändamål. I modellreglerna definieras en godkänd redovisningsstandard på samma sätt. Av kommentaren till modellreglerna framkommer att modellreglerna

bygger i hög grad på de redovisningsprinciper som är tillämpliga i koncernredovisningen. Av detta följer att definitionen av koncernredovisning är central för att fastställa tillämpningsområdet för modellreglerna och tillämpningen av dessa. I de fall då moderföretaget i koncernen inte upprättar en koncernredovisning eller i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard så bygger modellreglerna på de redovisningsprinciper som skulle gälla om moderföretaget hade upprättat redovisning i enlighet med en godkänd redovisningsstandard.

Godkänd redovisningsstandard är en standard som är tillåten av ett godkänt redovisningsorgan, vilket är det organ som har rättslig behörighet i en stat att föreskriva, fastställa eller godta redovisningsstandarder i den stat där koncernenheten hör hemma. En godkänd redovisningsstandard kan vara en som ingår i förteckningen över allmänt erkända redovisningsstandarder eller så kan det vara en annan lokalt tillåten redovisningsstandard. Om en lokalt tillåten redovisningsstandard inte är listad som en allmänt erkänd redovisningsstandard, kräver modellreglerna att utfallet enligt den lokala redovisningsstandard stäms av mot de förväntade resultaten enligt IFRS för att utvärdera om det finns en betydande skillnad mellan den lokala standarden och IFRS. I detta fall måste behandlingen av poster eller transaktioner enligt den lokala redovisningsstandard justeras för att neutralisera effekten av eventuella betydande snedvridning av konkurrensen. Under alla omständigheter förväntas det att en lokalt tillåten redovisningsstandard överensstämmer med IFRS i alla väsentliga avseenden inte kommer att ge upphov till några betydande snedvridningar av konkurrensen (punkt 4).

En definition av en godkänd redovisningsstandard ska införas i lagen om tilläggsskatt med samma innebörd som i direktivet men med vissa redaktionella ändringar.

I Sverige gäller i huvudsak följande. 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). Bokföringsnämnden är ett godkänt redovisningsorgan i Sverige. K3-regelverket ska bl.a. tillämpas av juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1999:1078). K3 är således en godkänd redovisningsstandard. K3-regelverket ska inte tillämpas av staten, kommunerna, regionerna, kommunalförbunden och regionförbunden då dessa inte är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 5 § bokföringslagen.

Redovisningen i kommuner och regioner styrs av kommunallagen och lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning. Sammanställda räkenskaper (motsvarande koncernredovisning) regleras i 12 kap. i lagen om kommunal bokföring och redovisning. Rådet för kommunal redovisning (RKR) har som huvuduppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner, regioner och kommunalförbund i enlighet med lagen om kommunal bokföring och redovisning. RKR gör tolkningar av god redovisningssed och utarbetar rekommendationer och får anses vara ett godkänt redovisningsorgan i Sverige. Även kommunernas redovisning får anses uppfylla kraven på att följa en godkänd redovisningsstandard.

Vad gäller försäkringsföretag är huvudregeln att de bör tillämpa internationella redovisningsstandarder, 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 (1995:1560) 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. Även försäkringsföretagens redovisning får anses uppfylla kraven på att följa en godkänd redovisningsstandard.

Vad avser de kreditinstitut och värdepappersbolag som inte tillämpar IFRS så regleras dessa i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL). I 7 kap. finns regler om koncernredovisning. Finansinspektionen får med stöd av 1 kap. 5 § ÅRKL utfärda föreskrifter och allmänna råd om koncernredovisning. Även kreditinstituts och värdepappersbolags redovisning får anses uppfylla kraven på att följa en godkänd redovisningsstandard.

Betydande snedvridning av konkurrensen

Betydande snedvridning av konkurrensen ("material competitive distortions") definieras i artikel 3.27 i direktivet som när det gäller tillämpningen av en särskild princip eller ett särskilt förfarande enligt en uppsättning allmänt erkända redovisningsprinciper, en tillämpning som leder till en sammanlagd intäcks- eller kostnadsvariation på mer än 75 miljoner EUR under ett räkenskapsår i förhållande till det belopp som skulle ha fastställts genom tillämpning av motsvarande princip eller förfarande enligt internationella redovisningsstandarder (IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002). I artikel 10.1.1 i modellreglerna definieras betydande snedvridning av konkurrensen på ett likande sätt men med tillägget att om tillämpningen av en särskild princip eller förfarande resulterar i en betydande snedvridning av konkurrensen måste behandlingen av varje post eller transaktion i redovisningen som är föremål för principen eller förfarandet anpassas till den behandling som krävs enligt IFRS i enlighet med godkänd administrativ vägledning.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att begreppet betydande snedvridning av konkurrensen används i modellreglerna som en del av systemet att identifiera en godkänd redovisningsstandard ("Authorised Financial Accounting Standard") som används vid utarbetandet av koncernredovisningen som i sin tur är utgångspunkten för beräkning av intäkterna enligt modellreglerna. En särskild regel behövs för att eliminera betydande snedvridning av konkurrensen eftersom modellreglerna tillåter användning av olika redovisningsstandarder som utgångspunkt för beräkning av det justerade resultatet (GloBE Income or Loss) enligt modellreglerna. Implementation Framework (IF) har inte gjort någon jämförelse av skillnaderna mellan de olika redovisningsstandarderna som kan användas i de olika staterna. Begränsningen av snedvridning av konkurrensen syftar till att begränsa den nytta som koncerner annars kunde

få utifrån att olika redovisningsstandarder tillåts när det finns speciella redovisningsprinciper och standarder enligt en godkänd redovisningsstandard som inte finns i en allmänt erkänd redovisningsstandard.

En definition av begreppet betydande snedvridning av konkurrensen ska införas i lagen om tilläggsskatt med samma innebörd som i direktivet men med vissa redaktionella ändringar.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap 19–21 §§ och 3 kap. 7 § i lagen om tilläggsskatt.

6.1.5 Beloppsgränser och valuta

Regeringens förslag: Vid tillämpningen av de beloppsangivelser i euro som finns i lagen om tilläggsskatt ska belopp i annan valuta räknas om enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella räkenskapsårets eller beskattningsårets början. Omräkningen av gränsvärdet på 750 miljoner euro i intäkter ska göras för respektive jämförelseår enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella jämförelseåret. Vid omräkningen ska de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken användas. Om Europeiska centralbanken inte har fastställt någon kurs för en valuta ska i stället motsvarande kurs från centralbanken i den stat där den relevanta koncernenheten hör hemma användas.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen lämnar dock inget förslag om omräkningsregler.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Modellreglerna har ett antal beloppsgränser som är angivna i euro. Det gäller exempelvis gränsvärdet på 750 miljoner euro i intäkter enligt moderföretagets koncernredovisning för när regelverket blir tillämpligt. I de administrativa riktlinjer som publicerades den 1 februari 2023 har omräkningsregler tagits in som gäller företag som finns i länder där lagstiftningen om tilläggsskatt anger beloppen i lokal valuta (som inte är euro). En sådan regel bedöms vara viktig för att säkerställa att den globala tillämpningen av reglerna om tilläggsskatt blir enhetlig.

I lagen om tilläggsskatt föreslås att samtliga beloppsgränser anges i euro i stället för till motsvarande värde i svenska kronor. Eftersom många svenska företag upprättar sina års- respektive koncernredovisningar i svenska kronor behöver det införas bestämmelser om att omräkning ska göras från kronor till euro. En koncern kan även innehålla företag som använder annan valuta än kronor eller euro och även för dessa företag behövs en omräkningsregel.

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

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

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

Enligt 1 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt ska lagen tillämpas när en svensk koncernenhet ingår i en koncern som har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro enligt moderföretagets koncernredovisning under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas. Intäkter för enheter som är undantagna enligt 1 kap. 4–7 §§ nämnda lag ska räknas med om deras intäkter konsolideras inom koncernen. Det behövs således en omräkningsregel även i detta avseende. Vid tillämpning av denna bestämmelse föreslås därför att omräkningen för respektive jämförelseår ska göras enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella jämförelseåret.

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

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 1 kap. 3 a § i lagen om tilläggsskatt.

6.2 Undantagna enheter

6.2.1 Enheter som utgör undantagna enheter

Regeringens förslag: Följande enheter ska utgöra undantagna enheter:

1. Myndighetsenheter.
2. Internationella organisationer.
3. Ideella organisationer.
4. Investeringsfonder som är moderföretag.
5. Fastighetsinvesteringsföretag som är moderföretag.
6. Pensionsfonder.
7. Investeringsenheter för pensioner.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår ett särskilt undantag för investmentföretag enligt 39 kap. 15 § IL och använder ett annat ordval avseende pensionsfonder och investeringsenheter för pensioner.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Finansinspektionen* anser att det är otydligt vilka typer av företag och enheter som omfattas av, respektive undantas från lagförslaget. *Svensk Försäkring* anför att regelverket måste utformas på ett

sådant sätt att det inte finns någon oklarhet om vilka enheter som ska undantas från regelverket för tilläggsskatt. *Malmö kommun* anför att det inte går att utläsa av utredningen om koncerner med en omsättning överstigande 750 miljoner euro kommer att omfattas av regelverket eller inte, varför ytterligare utredning och konsekvensanalys behövs. *Göteborgs kommun, Region Stockholm, Stockholms kommun och Västra Götalandsregionen* anför att kommuner respektive regioner och dess bolag bör undantas från skattskyldighet för tilläggsskatt och från rapporteringskrav. *Sveriges kommuner och regioner (SKR)* anser att det behöver tydliggöras under vilka förutsättningar kommunala enheter utgör myndighetsenheter. *Investor AB* och *NSD*, till vilket yttrande *Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter, menar att investmentföretag bör undantas från reglernas tillämpningsområde men att ett uttryckligt undantag inte behövs eftersom investmentföretag faller in under definitionen av investeringsfond. Även *Skatteverket* ifrågasätter det uttryckliga undantaget för investmentföretag och anser att det kan ifrågasättas om investmentföretag motsvarar begreppet investeringsfonder (se även avsnitt 6.2.7). *Fondbolagens förening* anför att innebörden av undantaget för investeringsfonder är oklart och att det behöver belysas vilka fonder i en svensk kontext som omfattas respektive inte omfattas.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 2.3 i direktivet anges vilka enheter som regelverket inte ska tillämpas på och som utgör så kallade undantagna enheter. Direktivets bestämmelse motsvaras av artikel 1.1.3 och 1.1.5 i OECD:s modellregler. Att vara en undantagen enhet innebär att enheten inte är ett skattesubjekt enligt lagen om tilläggsskatt och undantagna enheter har inte heller några administrativa skyldigheter enligt den aktuella lagstiftningen. Regeringen återkommer i avsnitt 16.5.3 till remissinstansernas synpunkter avseende uppgiftsskyldigheten för undantagna enheter och förtydligar där att det inte föreligger någon skyldighet för en undantagen enhet att lämna in en tilläggsskatterapport, vilket bl.a. *Västra Götalandsregionen* efterfrågat förtydligande om. Om det i en koncern ingår både sådana enheter som är undantagna och sådana som inte är undantagna, ska regelverket tillämpas på den eller de ej undantagna enheterna inom koncernen. Intäkterna i de undantagna enheterna inkluderas då vid bedömningen av om koncernens intäkter uppgår till minst 750 miljoner euro. Om moderföretaget i en koncern som omfattas av regelverket är en undantagen enhet, är det i stället nästkommande enhet i koncernen, som inte utgör en undantagen enhet, som ska fullgöra de skyldigheter som annars moderföretaget skulle ha fullgjort.

I kommentaren till OECD:s modellregler anges att de undantagna enheterna i allmänhet inte skulle konsolideras post för post i en koncernredovisning och att de därför inte skulle anses utgöra koncernenheter i en sådan koncern enligt definitionen av koncernenhet. Listan över enheter som uttryckligen undantas från lagens tillämpningsområde har, enligt kommentaren, tillkommit för fullständighetens och enhetlighetens skull samt för att öka förutsebarheten. Samtidigt framgår det av modellreglerna, och av direktivet, att undantagna enheter kan vara enheter som ingår i en koncern, att de kan vara moderföretag och att de i vissa hänseenden ska beaktas, såsom vid tillämpningen av beloppsgränsen om 750 miljoner euro. Uppräkningen av undantagna enheter inkluderar således både sådana verksamheter som uppfyller de

grundläggande kriterierna för att omfattas av regelverket, och sådana verksamheter som faller helt utanför lagens tillämpningsområde. Regeringens uppfattning är att en verksamhet som faller utanför lagens tillämpningsområde inte alls omfattas av lagens bestämmelser och därför inte kan vara en undantagen enhet i lagens mening. Intäkter från en sådan verksamhet ska därmed inte räknas med i någon koncerns intäkter, jfr 1 kap. 3 § i lagen om tilläggsskatt. Detta får betydelse bl.a. för koncerner som ägs av offentliga organ, se vidare nedan i avsnitt 6.2.3 om myndighetsenheter.

I direktivet anges att myndighetsenheter, internationella organisationer, ideella organisationer och pensionsenheter ska vara undantagna från regelverkets tillämpningsområde. Därutöver ska investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag vara undantagna, under förutsättning att dessa är moderföretag. Om de inte är moderföretag kan de omfattas av regelverket förutsatt att de omfattas av definitionen av koncernenhet. De utgör i så fall investeringsenheter och är föremål för särskilda regler avseende beräkning av den effektiva skattesatsen vilket behandlas nedan i avsnitt 13. En närmare analys av respektive kategori av undantagna enheter samt hur de definieras behandlas nedan i avsnitt 6.2.3–6.2.8.

Utredningen föreslog ett särskilt undantag för investmentföretag enligt 39 kap. 15 § IL. Av avsnitt 6.2.7 framgår att regeringen instämmer i remissinstansernas bedömning (till dessa hör *Investor AB* och *NSD*) att det inte krävs någon särreglering för investmentföretag.

Svensk Försäkring har anfört att regelverket måste utformas på ett sådant sätt att det inte finns någon oklarhet om vilka enheter som ska undantas från regelverket. I lagen om tilläggsskatt ska innehåll motsvarande direktivets artikel 2.3 om undantagna enheter föreslås. Då direktivets definition av pensionsenheter är ett samlingsbegrepp som inkluderar två olika former av pensionsföretag, föreslås i lagen om tilläggsskatt en något annorlunda formulering jämfört med direktivet. Det innebär att myndighetsenheter, internationella organisationer, ideella organisationer, investeringsfonder som är moderföretag, fastighetsinvesteringsföretag som är moderföretag, pensionsfonder och investeringsenheter för pensioner är undantagna enheter. Utredningen använde ett annat ordval avseende pensionsfonder och investeringsenheter för pensioner än vad som föreslås i denna lagrådsremiss, vilket behandlas i avsnitt 6.2.6.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 1 kap. 4 § i lagen om tilläggsskatt.

6.2.2 Enheter som kan behandlas som undantagna enheter

Regeringens förslag: En enhet vars värde till minst 95 procent ägs av en eller flera undantagna enheter, annat än av en investeringsenhet för pensioner, eller som ägs av ett offentligt organ, ska behandlas som en undantagen enhet. Detta gäller om enheten uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet som består i att inneha tillgångar eller

investera medel till förmån för ägarenheten eller om den bedrivna verksamheten helt understödjer verksamheten i ägarenheten. Ägandet kan antingen vara direkt, eller om samtliga enheter i ägarkedjan är eller ska behandlas som undantagna enheter, indirekt.

Detsamma gäller för en enhet vars värde till minst 85 procent ägs av en eller flera undantagna enheter, annat än av en investeringsenhet för pensioner, eller som ägs av ett offentligt organ, om dess inkomst uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar eller kapitalvinster som inte ingår i det justerade resultatet.

En rapporterade enhet kan välja att sådana enheter som nämns ovan inte ska behandlas som undantagna enheter.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* föreslår en redaktionell ändring avseende undantaget för enheter som ägs av investeringsenheter för pensioner. *Svensk Försäkring* tar upp frågan hur definitionen av de enheter som kan behandlas som undantagna enheter förhåller sig till definitionen av investeringsenhet för pensioner, i det fall moderföretaget i en koncern är en pensionsenhet.

Skälen för regeringens förslag

Enheter som ägs av undantagna enheter till minst 95 procent kan behandlas som undantagna

I avsnitt 6.2.1. behandlas sådana enheter som är undantagna från tillämpningsområdet för tilläggsskatt. Det är dock inte bara de uppräknade undantagna enheterna själva som kan vara undantagna från regelverkets tillämpningsområde. Även enheter som ägs av undantagna enheter kan behandlas på samma sätt under vissa förutsättningar. I artikel 2.3.b i direktivet anges att detta gäller enheter vars värde till minst 95 procent ägs av en eller flera undantagna enheter, under förutsättning att 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 den verksamhet som den ägda enheten bedriver helt understödjer verksamheten i den eller de undantagna enheterna. Detta gäller dock inte om den undantagna enheten är en investeringsenhet för pensioner. Även indirekt ägande omfattas, under förutsättning att samtliga enheter i ägarkedjan är undantagna enheter eller enheter som ska behandlas som undantagna. Med ägande avseende enhetens värde avses andel av aktiekapital eller motsvarande ekonomisk ägarandel.

Direktivets bestämmelse motsvaras av artikel 1.5.2 i OECD:s modellregler. Både modellreglernas och direktivets definitioner av termen myndighetsenhet inkluderar offentliga organ, vilka således ingår i den krets som kan äga enheter som ska behandlas som undantagna. Eftersom lagrådsremissens förslag till definition av termen "enhet" exkluderar offentliga organ, i enlighet med OECD:s uppdaterade administrativa riktlinjer från februari 2023, anges det särskilt i den nu aktuella bestämmelsen att även offentliga organ kan äga enheter som ska behandlas som undantagna enheter.

Regelverket innehåller två test, ett ägartest och ett verksamhetstest.

Vad gäller ägande så måste det uppgå till minst 95 procent. Kravet om minst 95 procent ägande är bestämt med tanke på att det kan finnas bolagsformer som, liksom svenska handelsbolag, enligt lag måste ha minst två ägare. Det finns dock inte något krav på att sådana förhållanden ska vara orsaken till att ägandet inte uppgår till 100 procent. Ägandet kan vara indirekt, förutsatt att alla led i ägarkedjan är antingen enheter som är undantagna eller sådana enheter som ska behandlas som undantagna. Ägandet om minst 95 procent ska dock alltid beräknas utifrån den enhet som är undantagen enligt 1 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt, eller som är ett offentligt organ.

I kommentaren till modellreglerna presenteras följande exempel avseende ägartestet. Enheten A är en undantagen enhet som äger 100 procent av enheten B, som också är en undantagen enhet. Enheten B äger i sin tur 95 procent av enheten C. Enheten C klarar i detta fall ägartestet i förhållande till enheten A. Om enheten A i stället äger enheten B till 95 procent, uppgår enheten A:s indirekta ägande i enheten C till bara 90 procent (95×95) varför enheten C inte klarar ägartestet. Vad gäller detta i kommentaren till modellreglerna lämnade exemplet vill regeringen påpeka att denna slutsats förutsätter att enheten B inte är en undantagen enhet enligt 1 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt utan en sådan enhet som kan behandlas som en undantagen enhet enligt 1 kap. 5–6 §§ samma lag. Ägartestet är inte generellt begränsat till koncernens moderföretag utan skulle principiellt sett kunna göras i förhållande till enhet B, om enhet B skulle vara en undantagen enhet enligt 1 kap. 4 § samma lag.

Svensk Försäkring tar upp frågan om hur definitionen av de enheter som kan behandlas som undantagna enheter förhåller sig till definitionen av investeringsenhet för pensioner, i det fall moderföretaget i en koncern är en pensionsenhet och menar att en rimlig tolkning av direktivet är att om moderbolaget i koncernen är en pensionsenhet som direkt eller indirekt äger bolag som uppfyller kraven i de aktuella lagrummen, ska samtliga dessa bolag vara undantagna enheter. Detta bör enligt Svensk Försäkring gälla även om något bolag i kedjan av ägande också skulle kunna ses som en investeringsenhet för pensioner. Definitionen av en pensionsenhet, en pensionsfond och en investeringsenhet för pensioner beskrivs närmare i avsnitt 6.2.6 nedan. Regeringen instämmer i bedömningen att definitionerna av investeringsenheter för pensioner och av sådana enheter som kan behandlas som undantagna enheter enligt den nu aktuella bestämmelsen liknar varandra och att ett och samma företag samtidigt kan falla in under båda definitionerna. Enligt regeringens mening ska det förhållandet att investeringsenheter för pensioner inte ingår i kretsen som kan vara ägarenheter enligt den aktuella bestämmelsen, inte förstås som en begränsning gällande enheter som ägs av pensionsfonder (pensionsenheter i utredningens förslag). I stället ska undantaget förstås på så sätt att en investeringsenhet för pensioner inte kan vara ett sådant ”topp-moderföretag” som ägartestet som beskrivs ovan ska utgå ifrån.

Att ägandet ska avse en viss procentandel av ”enhetens värde” betyder att det inte är det *ägarintresse* som används i andra bestämmelser i regelverket, och som definieras i 2 kap. 15 § lagen om tilläggsskatt, som avses. I stället är det andelen av enhetens totala utestående ägarandelar

som avses. Det är inte heller marknadsvärde som avses utan andel av aktiekapital eller motsvarande.

Vad gäller verksamhetstestet så finns det två alternativa verksamheter som omfattas av bestämmelsen.

Den första verksamheten är att uteslutande eller så gott som uteslutande inneha tillgångar eller investera medel till förmån för den eller de undantagna ägarenheterna. Som exempel nämns i kommentaren till modellreglerna statliga förmögenhetsfonder (sovereign wealth funds), som ägs av staten och som innehar tillgångar och investerar medel till förmån för staten. Ett statligt ägt flygbolag nämns däremot som ett exempel på en verksamhet som inte omfattas av bestämmelsen, även om ett flygbolag naturligtvis kan inneha tillgångar. Ett affärsdrivande företag anses inte ha som syfte att inneha tillgångar, även om innehav av tillgångar är en naturlig del av den bedriva verksamheten. Att investeringarna ska ske till förmån för den eller de undantagna enheterna förhindrar inte i sig att exempelvis en fondförvaltare får del av vinster i förhållande till sin ägarandel i enheten.

Den andra verksamheten som omfattas av bestämmelsen är understödjande verksamhet till den eller de undantagna ägarenheterna. Det kan röra sig om verksamhet som lika gärna hade kunnat bedrivas i den undantagna enheten men som av någon anledning har placerats i ett fristående dotterbolag. Som ett exempel nämns koncernintern IT-service. I de administrativa riktlinjer som publicerades den 1 februari 2023 kommenteras hur de två olika verksamheter som beskrivs i regeln förhåller sig till varandra. Det konstateras, att modellreglernas ordval ”exclusively or almost exclusively” avseende investeringsverksamhet och ”only” avseende understödjande verksamhet, skulle kunna läsas som att en enhet som bedriver en kombination av de två verksamheterna inte uppfyller kriterierna för att omfattas av undantaget. I kompletteringen klargörs att det inte är syftet med bestämmelsen. I direktivet används inte ordet ”only” avseende understödjande verksamhet utan i stället ”exclusively”. Det är regeringens uppfattning att den tolkning av den aktuella artikeln som OECD ger uttryck för, också är korrekta tolkningen av direktivets motsvarande artikel, och av innebörden av den bestämmelse som föreslås införas i lagen om tilläggsskatt. Den av en undantagen enhet ägda enheten kan därmed antingen uteslutande eller så gott som uteslutande bedriva verksamhet som består i att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för den eller de undantagna enheterna, eller en verksamhet som helt understödjer verksamheten i dess ägare, eller en kombination av dessa två typer av verksamhet. I kompletteringen till kommentaren klargörs också att upptagande av lån för att finansiera förvärv av tillgångar är en verksamhet som omfattas av bestämmelsen då det är verksamhet som bedöms innebära att ”inneha tillgångar och att investera medel”.

Slutligen klargörs i kompletteringen att när det gäller bedömningen av ett företags verksamhet så ska en huvudenhets verksamhet och verksamhet som bedrivs vid fasta driftsställen i andra länder bedömas samlat. Bara om verksamheten i både huvudenheten och i fasta driftsställen sammantaget uppfyller kraven i bestämmelsen, ska enheterna behandlas som undantagna. Detta gäller i så fall både huvudenheten och dess fasta driftsställen.

En enhet vars värde till minst 85 procent ägs av en eller flera undantagna enheter kan också behandlas som undantagen

I artikel 2.3 i direktivet anges ytterligare situationer där en enhet kan behandlas som en undantagen enhet. Av artikeln framgår att som undantagen enhet ska också en enhet behandlas 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 kapitalvinster som inte ingår i det justerade resultatet enligt 3 kap. 9–10 §§ lagen om tilläggsskatt. Även i detta fall omfattas enheter som ägs av offentliga organ av bestämmelsen.

Direktivets bestämmelse motsvaras av artikel 1.5.2 i OECD:s modellregler. Inte heller denna bestämmelse gäller om den undantagna enheten är en investeringsenhet för pensioner. Även i detta fall avses med ägande avseende enhetens värde, andel av aktiekapital eller motsvarande ekonomisk ägarandel.

Vad gäller ägartestet krävs här en lägre andel ägande av den eller de undantagna ägarenheterna. Bakgrunden till detta är att man tänker sig att det kan röra sig om företag som förvärvats av en investeringsfond men där grundare eller tidigare ägare fortfarande äger en andel av företaget. Det kan också röra sig om incitamentsprogram för anställda, som medför ett uppdelat ägande. Det finns dock inte något krav på att sådana förhållanden ska vara orsaken till att ägandet inte uppgår till 100 procent. I direktivet används uttrycket ”substantially all of” för att kvantifiera hur stor del av enhetens inkomster som måste vara s.k. undantagna inkomster, för att regeln ska vara tillämplig. När det gäller verksamhet i form av att inneha tillgångar, investera medel och understödande verksamhet används i stället uttrycket ”exclusively, or almost exclusively” respektive ”exclusively”. Av kommentaren till modellreglerna framgår att den kvantifiering som avses är ”all or almost all”. Regeringens uppfattning är att uttrycket ”uteslutande eller nästan uteslutande” korrekt återspeglar innebörden av de båda kvantifierande begreppen.

I kommentaren till modellreglerna anges att exempelvis ränteinkomst hänförlig till enhetens bankkonto inte ska förta enhetens status som undantagen enhet, förutsatt att ränteinkomsten bara utgör en obetydlig del av enhetens totala inkomst. Eftersom enhetens inkomst generellt sett skulle utgöra undantagen inkomst enligt regelverket, skulle någon tilläggsbeskattning inte aktualiseras varför statusen som undantagen enhet framför allt har betydelse när det gäller att utse skattskyldig enhet enligt 6 kap. lagen om tilläggsskatt.

Enligt artikel 2.3 i direktivet får en rapporterade enhet välja att de bolag som nämnts ovan, inte ska behandlas som undantagna enheter. Denna valmöjlighet gäller endast för de enheter som ägs av undantagna enheter eller offentliga organ enligt de närmare villkor som beskrivs ovan. Motsvarande valmöjlighet föreligger inte avseende undantagna enheter enligt 1 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt. Valet görs av den rapporterade koncernenheten i tilläggsskatterapporten, se vidare 9 kap 1 § samma lag.

Sammanfattningsvis bör direktivets bestämmelser om företag som kan behandlas som undantagna enheter införas i lagen om tilläggsskatt.

6.2.3 Myndighetsenheter

Regeringens förslag: Med myndighetsenhet avses en enhet som uteslutande ägs av ett offentligt organ. Enheten får inte bedriva handel eller näringsverksamhet och ska ha som huvudsakligt ändamål att antingen fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter, eller 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. Enheten ska vidare vara redovisningsskyldig inför det offentliga organet för sitt övergripande resultat och årligen rapportera in uppgifter till detta. Vid upplösning ska enhetens tillgångar tillfalla det offentliga organet och, om nettoinkomster fördelas, ska nettoinkomsterna endast tillgodogöras det offentliga organet utan att någon del av nettoinkomsterna fördelas till förmån för någon privatperson.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag. Utredningen inkluderar också offentliga organ i definitionen av myndighetsenheter.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Stockholms kommun* anser att det råder en betydande oklarhet om hur offentliga förvaltningsuppgifter i bolagsform ska avgränsas och det finns en uppenbar risk att allmännyttiga verksamheter kommer att omfattas av reglerna. Förslaget bör förtydligas så att det är uppenbart att landets kommunala bolag uppfyller verksamhetskraven för undantagna enheter. *Göteborgs kommun* menar att samtliga bolag i kommunkoncernen måste betraktas som myndighetsenheter och därmed undantas från beräkningen av om tilläggsskatt ska betalas. Detta då de kommunala bolagen drivs utifrån ett kommunalt ändamål. Syftet med reglerna är att motverka aggressiva skatteplaneringsstrategier i multinationella koncerner och inhemska kommunala koncerner är med andra ord inte målgruppen. *Västra Götalandsregionen* anser att samtliga bolag i en regionkoncern ska betraktas som myndighetsenheter, då de drivs utifrån ett kommunalt ändamål. Regionen efterfrågar också en klargörande om huruvida kollektivtrafik är en verksamhet som kan anses omfattas av begreppet offentlig förvaltningsuppgift.

Skälen för regeringens förslag: Av avsnitt 6.2.1. framgår att myndighetsenheter är undantagna enheter. Begreppet myndighetsenhet definieras i direktivets artikel 3.9 och i modellreglernas artikel 10.1.

Definitionen av myndighetsenhet är avsedd att reglera mycket olika slags verksamheter eftersom den ska gälla i alla stater där det finns koncernenheter. Den omfattar därmed inte bara svenska myndighetsenheter. Av kommentaren till OECD:s modellregler framgår att myndigheter har undantagits från regelverkets tillämpningsområde eftersom de utgör suveräna enheter som generellt inte är skattskyldiga

inom sin egen stat och ofta är undantagna från beskattning enligt utländsk rätt eller skatteavtal. Definitionen har utvidgats till att också omfatta av myndigheter helägda privaträttsliga subjekt såsom t.ex. aktiebolag. Detta gäller i de fall då delar av den verksamhet som ska ses som undantagen bedrivs i en fristående enhet i stället för direkt av myndigheten.

En första förutsättning för att en enhet ska vara en myndighetsenhet enligt direktivets definition är att den är en del av eller helt och hållet ägs av en offentlig förvaltning. Med att vara en del av offentlig förvaltning menas att enheten skapats enligt offentligrättslig lagstiftning. I de administrativa riktlinjerna som publicerades den 1 februari 2023 anges att kommentaren till modellreglerna kommer att kompletteras med ett klagörande som innebär att termen "entity" inte är avsedd att inkludera statliga eller regionala myndigheter (central, state, or local government or their administration or agencies that carry out government functions). Regeringen anser att detta förtydligande ska tas in i lagen om tilläggsskatt. Det innebär att offentliga organ faller helt utanför lagens tillämpningsområde. Det innebär i sin tur att definitionen av myndighetsenhet kan begränsas till att omfatta av myndigheter helägda privaträttsliga subjekt. Den ändrade definitionen av "enhet" innebär att staten, regioner och kommuner och region inte anses ingå i någon koncern enligt lagen om tilläggsskatt. Däremot kan företag som ägs av stat, region eller kommun och som är skyldiga att upprätta koncernredovisning bilda en koncern. Då anses dock inte staten, regionen eller kommunen vara en del av den aktuella koncernen.

Enligt direktivets definition kan myndighetsenheten också vara helt och hållet ägd av en offentlig förvaltning och den får då inte bedriva handel eller näringsverksamhet. Den ska vidare ha som huvudsakligt syfte att fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter, eller att förvalta eller investera den offentliga förvaltningens tillgångar genom att göra och inneha investeringar, förvalta tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet till förmån för den offentliga förvaltningens tillgångar.

Enheten ska också vara redovisningsskyldig inför den offentliga förvaltningen för sitt övergripande resultat och ska årligen rapportera in uppgifter till denna. Tillgångarna ska tillfalla den offentliga förvaltningen när enheten upplöses. Nettoinkomster från enheten ska endast komma den offentliga förvaltningen till del och ingen del av sådana inkomster får alltså fördelas till en privatperson.

Det framgår av kommentaren till OECD:s modellregler att begreppet offentlig förvaltningsuppgift är avsett att tolkas brett. Som exempel nämns verksamheter såsom att tillhandahålla offentlig vård, utbildning, att bygga offentlig infrastruktur, att säkerställa försvarsförmåga och rättsväsendet. *Västra Götalandsregionen* har efterfrågat en klagörande om huruvida kollektivtrafik är en verksamhet som kan anses omfattas av begreppet offentlig förvaltningsuppgift och menar att så bör vara fallet. Enligt lagen om kollektivtrafik (2010:1065) har kommuner och regioner ett gemensamt ansvar för kollektivtrafiken i länet. Att sådan verksamhet som kommun eller region har offentligrättsligt ansvar för att bedriva, t.ex. kollektivtrafik, organiseras genom ett helägt privaträttsligt subjekt (aktiebolag) är sådant som den utvidgade definitionen av myndighetsenhet är avsedd att omfatta. Regeringen delar således uppfattningen att

kollektivtrafik är en sådan verksamhet som rymms inom begreppet offentlig förvaltningsuppgift. Även annan sedvanlig kommunal affärsverksamhet exempelvis renhållningsverk, vattenverk och reningsverk är sådant som bör rymmas inom begreppet. När det gäller offentligt ägda företag som äger och förvaltar fastigheter är det regeringens uppfattning att om det rör sig om fastigheter som används i den offentliga verksamheten, till exempel skolor, servicebostäder eller ett stadshus, så kan ett sådant fastighetsföretag anses utföra en offentlig förvaltningsuppgift. Ett företag som förvaltar kommersiella fastigheter kan däremot inte anses utföra en offentlig förvaltningsuppgift även om företaget är helägt av en kommun, region eller av staten. Sådant fastighetsförvaltning är i stället att betrakta som näringsverksamhet.

Ett privaträttsligt subjekt kan också omfattas av definitionen om det har som syfte att förvalta eller investera den offentliga förvaltningens tillgångar eller medel. Bestämmelsen är avsedd att omfatta så kallade "sovereign wealth funds", statliga förmögenhetsfonder. I Sverige finns exempelvis AP-fonderna. Då de är en del av den statliga förvaltningen omfattas de inte av definitionen av "enhet", vilket innebär att de faller utanför regelverkets tillämpningsområde på den grunden. I andra länder kan motsvarande förmögenhetsfonder vara privaträttsliga subjekt, vilka då i stället kan omfattas av det aktuella undantaget.

Sammanfattningsvis bör en definition motsvarande direktivets definition av myndighetsenhet införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 33 § i lagen om tilläggsskatt.

6.2.4 Internationella organisationer

Regeringens förslag: Med internationell organisation avses en mellanstatlig eller överstatlig organisation som har bildats enligt en överenskommelse mellan huvudsakligen stater eller jurisdiktioner, som har ett gällande värdlandsavtal eller annan överenskommelse om immunitet och privilegier med den stat i vilken den är etablerad och vars inkomster enligt lag eller organisationens styrande dokument inte gynnar privatpersoner. Med internationell organisation avses även en institution eller ett organ som ägs helt av en internationell organisation.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Internationella organisationer är undantagna enheter vid tillämpning av lagen om tilläggsskatt, vilket framgår av avsnitt 6.2.1. Begreppet internationell organisation definieras i direktivets artikel 3 p. 10 och i modellreglernas artikel 10.1. Definitionen är i linje med definitionen i OECD:s standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton.

Med internationell organisation avses en mellanstatlig eller överstatlig organisation som har bildats enligt en överenskommelse mellan huvudsakligen stater eller jurisdiktioner, som har ett gällande värdlandsavtal

eller annan överenskommelse om immunitet och privilegier med den stat där organisationen är etablerad och vars inkomster enligt lag eller organisationens styrande dokument inte gynnar privatpersoner. Med internationell organisation avses även en institution eller ett organ som ägs helt av en internationell organisation.

De internationella organisationer som avses är för svensk del i första hand sådana som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Det rör sig i regel om organisationer som inte ingår i någon koncern och som därmed skulle falla utanför lagens tillämpningsområde även om de inte skulle definieras som undantagna enheter. Eftersom den svenska lagen ska beakta även organisationer som är etablerade i andra stater och jurisdiktioner än Sverige, går det inte att utesluta att det kan förekomma en enhet som samtidigt omfattas av lagens tillämpningsområde och definitionen av internationell organisation. Det finns också en del bestämmelser i lagen som gäller enheter som ägs av internationella organisationer. En definition motsvarande direktivets bör därför införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 34 § i lagen om tilläggsskatt.

6.2.5 Ideella organisationer

Regeringens förslag: Med ideell organisation avses en enhet som har etablerats och är verksam i den medlemsstat där den har hemvist och vars ändamål uteslutande avser religion, välgörenhet, vetenskap, konst, kultur, idrott, utbildning eller liknande ändamål, eller som är en yrkesorganisation, branschorganisation, handelskammare, arbetstagarorganisation, jord- eller trädgårdsbruksorganisation, medborgarorganisation eller en organisation som uteslutande verkar för att främja social välfärd. Den ideella organisationens inkomster ska i väsentlig mån vara befriade från inkomstskatt i den stat där den har hemvist och den får inte ha några ägare eller medlemmar med ägar- eller vinstintressen när det gäller enhetens intäkter eller tillgångar. Vidare får dess intäkter eller tillgångar inte delas ut till eller användas till förmån för en privatperson eller en enhet som har annat än välgörande ändamål, annat än som en följd av att enheten fullföljer organisationens ändamål, som betalning av skälig ersättning för utförda tjänster eller för användning av egendom eller kapital, eller som betalning som motsvarar skäligt marknadsvärde för egendom som enheten har förvärvat. Slutligen ska den ideella organisationens tillgångar vid dess avslutande, likvidation eller upplösning tillfalla eller återföras till en annan ideell organisation eller till det offentliga organet i staten där enheten har hemvist eller ett politiskt förvaltningsområde inom detta. Definitionen omfattar dock inte en enhet som bedriver handel eller annan verksamhet som inte har direkt samband med de ändamål för vilka den etablerades.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anför att den föreslagna definitionen av ideell organisation i lagen om tilläggsskatt är snävare än motsvarande kriterier för inskränkt skattskyldighet i 7 kap. 4 § IL och att branschorganisationer och arbetstagarorganisationer i Sverige är oinskränkt skattskyldiga varför de inte kan omfattas av definitionen. Skatteverket frågar sig också hur verksamhet som bedrivs enbart i syfte att finansiera den ändamålsenliga verksamheten, förhåller sig till kravet att den ideella organisationen inte får bedriva handel eller verksamhet som inte har direkt samband med de ändamål för vilka den etablerades.

Skälen för regeringens förslag: Ideella organisationer är undantagna enheter, vilket framgår av avsnitt 6.2.1. Begreppet ideell organisation definieras i direktivets artikel 3.11 och i modellreglernas artikel 10.1. Motsvarande definition föreslås i 2 kap. 34 § lagen om tilläggsskatt.

Med ideell organisation avses en enhet som har etablerats och är verksam i den medlemsstat där den har hemvist, för ändamål som uteslutande avser religion, välgörenhet, vetenskap, konst, kultur, idrott, utbildning eller liknande ändamål, eller som är en yrkesorganisation, branschorganisation, handelskammare, arbetstagarorganisation, jord- eller trädgårdsbruksorganisation, medborgarorganisation eller en organisation som uteslutande verkar för att främja social välfärd. Dessutom ska organisationens inkomster i väsentlig mån vara befriade från inkomstskatt i den stat där den har hemvist. Organisationen får inte ha några ägare eller medlemmar med ägar- eller vinstintressen när det gäller enhetens intäkter eller tillgångar och dess intäkter eller tillgångar får inte delas ut till eller användas till förmån för en privatperson eller en enhet som inte är en välgörenhetsenhet, annat än som en följd av att enheten fullföljer de allmännyttiga ändamålen, som betalning av skälig ersättning för utförda tjänster eller för användning av egendom eller kapital, eller som betalning som motsvarar skäligt marknadsvärde för egendom som enheten har förvärvat. Vidare ska dess tillgångar vid dess avslutande, likvidation eller upplösning tillfalla eller återföras till en annan ideell organisation eller till det offentliga organet i staten där enheten har hemvist eller ett politiskt förvaltningsområde inom detta. Definitionen begränsas på så att en enhet som bedriver handel eller verksamhet som inte har direkt samband med de ändamål för vilka den etablerades, undantas från begreppet.

Utredningen angav att för svensk del motsvaras ideella organisationer i först hand av sådana ideella föreningar, stiftelser och trossamfund som avses i 7 kap. IL. Utredningen övervägde att föreslå att det i lagen uttryckligen skulle anges att subjekt som väsentligen är undantagna från inkomstbeskattning enligt 7 kap. 3–11 §§ IL är undantagna enheter enligt lagen om tilläggsskatt men stannade för att inte lämna ett sådant förslag.

Såsom *Skatteverket* har påpekat skiljer sig ändamåls- och verksamhetskraven i 7 kap. IL något från den föreslagna definitionen, då inkomstskattelagen kräver att verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande, d.v.s. minst 90–95 procent, främjar allmännyttiga ändamål. Enligt den föreslagna definitionen ska verksamheten *uteslutande* avse uppräknade ändamål. Regeringen delar Skatteverkets uppfattning att kriterierna i inkomstskattelagen och de föreslagna kriterierna i lagen om tilläggsskatt trots att de är likartade, inte är identiska. Det innebär att en organisation kan uppfylla inkomstskattelagens kriterier för begränsad skattskyldighet utan att uppfylla motsvarande kriterier i lagen om

tillägsskatt. Skatteverket påpekar också att ett antal av de organisationer som omfattas av bestämmelsen, såsom branschorganisationer och arbetstagarorganisationer, inte omfattas av något undantag för skattskyldighet i Sverige. Regeringen delar uppfattningen att sådana svenska organisationer därmed inte uppfyller kriteriet för att utgöra ideella organisationer enligt lagen om tillägsskatt. Definitionen är ändå aktuell eftersom den inte bara avser svenska organisationer utan också organisationer som är verksamma i andra länder, där de kan omfattas av befrielse från inkomstskatt.

Skatteverket frågar sig slutligen också hur verksamhet som bedrivs enbart i syfte att finansiera den ändamålsenliga verksamheten, förhåller sig till kravet att den ideella organisationen inte får bedriva handel eller verksamhet som inte har direkt samband med de ändamål för vilka den etablerades. Frågeställningen berörs i kommentaren till modellavtalet (punkt 75). I kommentaren ges exemplet att en organisation säljer tröjor eller andra produkter med organisationens logga på, som en del av insamlingen av pengar till verksamheten. Detta anses enligt kommentaren vara verksamhet som har ett direkt samband med organisationens ändamål. Regeringen delar den uppfattning som framgår av kommentaren till modellavtalet, d.v.s. att verksamhet som syftar till att finansiera den ändamålsenliga verksamheten inte innebär att undantagsbestämmelsen i definitionens andra stycke är tillämplig.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 35 § i lagen om tillägsskatt.

6.2.6 Pensionsenheter

Regeringens förslag: Med pensionsenhet avses en pensionsfond eller en investeringsenhet för pensioner.

Med pensionsfond avses en enhet som är etablerad i en stat och vars verksamhet i staten uteslutande eller så gott som uteslutande består i att administrera eller tillhandahålla pensionsförmåner och till dessa kompletterande förmåner till enskilda i den staten under förutsättning att enheten är reglerad i den staten eller att förmånerna är tryggade och att pensionsförmånerna finansieras av en samling av tillgångar som förvaltas för att tillgodose att pensionsförpliktelser infrias.

Med investeringsenhet för pensioner avses en enhet som har bildats för, och vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att investera medel till förmån för pensionsfonder eller för att bedriva verksamhet som helt understödjer sådan verksamhet som bedrivs av en pensionsfond i samma koncern som investeringsenheten.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag. Utredningens förslag saknar en motsvarighet till regeringens föreslagna definition av pensionsenhet och använde i stället termen pensionsenhet för det som regeringen föreslår ska kallas pensionsfond.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.
Remissinstanserna: *Finansinspektionen* anser att det är otydligt vilka typer av företag och enheter som omfattas av definitionerna avseende pensionsenheter och menar att hänvisningar till definitioner i rörelse-

regleringen eller inkomstskattelagen om möjligt bör användas. *NSD*, till vilket yttrande *Svenskt Näringsliv* och *Svensk Försäkring* ansluter, och *Skatteverket* efterfrågar förtydliganden av hur bestämmelsen ska tolkas i relation till försäkringsområdet och menar att det råder oklarhet om en svensk pensionsstiftelse som ett företag använder för tryggnad av pensionsåtaganden utgör en undantagen pensionsenhet. *Svensk Försäkring* anför att det bör klargöras att det med pensionsenhet exempelvis avses tjänstepensionsföretag enligt lagen (2019:742) om tjänstepensionsföretag, förkortad LTF, och livförsäkringsföretag som uppfyller kraven för att omvandlas till tjänstepensionsföretag enligt 2 kap. 5 § LTF. *Svensk Försäkring* menar att begreppet bör ges en vid tolkning och för svenskt vidkommande bör företag som står under Finansinspektionens tillsyn omfattas, d.v.s. livförsäkringsbolag och tjänstepensionsföretag.

Skälen för regeringens förslag

Pensionsenheter, pensionsfonder och investeringsenhet för pensioner

Pensionsenheter är undantagna enheter (se avsnitt 6.2.1). Begreppet pensionsenhet definieras i direktivets artikel 3.33 och i modellreglernas artikel 10.1 (*Pension fund* i modellreglerna och den engelska versionen av direktivet, *pensionsfond* i den svenska översättningen).

Direktivets bestämmelse säger att med pensionsfond avses en enhet som är etablerad i en stat och vars verksamhet i staten uteslutande eller så gott som uteslutande består i att administrera eller tillhandahålla pensionsförmåner och kompletterande eller tillfälliga förmåner till enskilda i den staten. Som ytterligare förutsättningar gäller att enheten är reglerad i den staten eller att förmånerna är tryggade. Med pensionsfond avses även en investeringsenhet för pensioner (*pension services entity* i modellreglerna och den engelska versionen av direktivet).

Vidare är en investeringsenhet för pensioner en enhet som har bildats för, och vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att investera medel till förmån för pensionsfonder eller som har bildats för att bedriva verksamhet som helt understödjer sådan verksamhet som bedrivs av en annan pensionsfond i samma koncern som investeringsenheten.

Regeringen anser att direktivets definition är otydlig på det sättet att termen ”*Pension fund*” dels definieras självständigt, dels inkluderar ”*pension services entity*”, trots att olika regler i vissa fall gäller för dessa två kategorier av enheter. I definitionen av ”*pension services entity*” förekommer också termen ”*pension fund*” vilket innebär ett cirkelresonemang. I den svenska lagen bör därför de två typerna av enheter ges varsin självständig definition. Regeringen föreslår att dessa enheter kallas för ”pensionsfond” respektive ”investeringsenhet för pensioner”. Ytterligare en definition föreslås i lagen, för att gemensamt benämna dessa två kategorier av enheter, nämligen ”pensionsenhet”. Dessa definitioner föreslås i 2 kap. 36–38 §§ lagen om tilläggsskatt. Dessa är undantagna enheter enligt 1 kap. 4 § samma lag.

Definitionen av ”pensionsfond” i modellreglerna och i direktivet är i linje med definitionen av *recognised pension fund* i artikel 3.1 ii i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet med tillhörande

kommentar, dock föreslås vissa justeringar med beaktande av skillnaden mellan skatteavtalsrätt och det föreslagna regelverket om tilläggsskatt.

Svenska pensionsstiftelser

NSD och Skatteverket efterfrågar förtydliganden av om en svensk pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. som ett företag använder för tryggnad av pensionsåtaganden utgör en undantagen pensionsenhet. De anför att en pensionsstiftelse är en egen juridisk person och i den bemärkelsen helt fristående från arbetsgivaren. Det är arbetsgivaren som svarar för själva utfästelsen om pension till de anställda och är även den som betalar ut pensionen. Förmögenheten i stiftelsen kan jämföras med en säkerhet eller pant för arbetsgivarens pensionsutfästelse för det fall arbetsgivaren kommer på obestånd. Remissinstanserna påpekar också att pensionsstiftelser inte konsolideras i någon koncernredovisning och borde därmed inte anses utgöra en koncernenhet. Skatteverket frågar också om en pensionsstiftelse uppfyller villkoret om att "tillhandahålla pensionsförmåner" till enskilda med tanke på att pensionsstiftelsen betalar ut medel till arbetsgivaren, som i sin tur betalar ut pensionerna till de tidigare anställda.

Med pensionsstiftelse avses enligt 9 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., en av arbetsgivare grundad stiftelse vars utslutande ändamål är att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande. Pensionsstiftelsens syfte att trygga en arbetstagares pensionsrätt blir tillgodosett genom att arbetsgivaren för över tillgångar till stiftelsen. Reglerna om gottgörelse säkerställer att pensionsstiftelsens tillgångar bara ska användas för pensionsändamål.

Det är regeringens uppfattning att en pensionsstiftelse uppfyller kriterierna för att vara en pensionsfond enligt aktuell bestämmelse, oaktat att pensionsstiftelsens utbetalningar sker till arbetsgivaren som i sin tur betalar ut pensionen till de tidigare anställda eller dess efterlevande. Att betalningen inte går direkt från pensionsstiftelsen till förmånstagarna förtar inte det faktum att pensionsstiftelsen är etablerad i syfte att, och bedriver verksamhet i form av att administrera eller tillhandahålla pensionsförmåner eller andra liknande förmåner. Svenska pensionsstiftelser står under tillsyn av både Finansinspektionen och länsstyrelsen. Det framgår av kommentaren till OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet att sådan verksamhet som på motsvarande sätt bedrivs för att trygga en arbetsgivarens pensionsutfästelse, är avsedd av omfattas av definitionen av *recognised pension fund*. Regeringen föreslår att lagtexten ges en utformning som ligger närmare direktivets ordalydelse, för att tydliggöra detta.

Utöver en pensionsstiftelses status som en undantagen enhet enligt 1 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt, måste också bedömas om enheten överhuvudtaget omfattas av lagens tillämpningsområde. En förutsättning för detta är att enheten ingår i en koncern. En pensionsstiftelse är fristående från arbetsgivaren och konsolideras inte i arbetsgivarens koncernredovisning. Det innebär att pensionsstiftelsen och arbetsgivaren inte ingår i samma koncern. Det betyder att arbetsgivaren inte ska inkludera en pensionsstiftelses intäkter vid bedömningen av om beloppsgränsen är

uppnådd enligt 1 kap. 3 § samma lag. En pensionsstiftelse skulle däremot potentiellt kunna vara moderföretag i en egen koncern. I så fall kan 1 kap. 3 § aktualiseras, beroende på dotterbolagens eventuella status som undantagna enheter.

Tjänstepensionsföretag och livförsäkringsföretag

Finansinspektionen efterfrågar klargörande om tjänstepensionsföretag och livförsäkringsföretag helt eller delvis är att betrakta som pensionsenheter och menar att det behöver klargöras hur livförsäkringsföretag som har pensionsverksamhet ska behandlas. Om företagen inte undantas från lagens tillämpningsområde till den del verksamheten avser pensionsförsäkringar bör konsekvenserna av detta belysas. Regeringen kan till en början konstatera att det rör sig om svenska företag som står under Finansinspektionens tillsyn varför kravet på att en pensionsfond ska vara reglerad i staten där de hör hemma är uppfyllt. Vad gäller den bedrivna verksamheten så är kriteriet enligt lagen om tilläggsskatt att verksamheten i staten uteslutande eller så gott som uteslutande ska bestå i att administrera eller tillhandahålla pensionsförmåner och till dessa kompletterande förmåner till enskilda i den staten. Begreppet pensionsförmån bör ges en vid tolkning. Med uteslutande eller så gott som uteslutande avses enligt regeringens mening 90–95 %. Att investera medel och förvalta tillgångar är en naturlig del av att tillhandahålla pensionsförmåner. Ett tjänstepensionsföretag får inte driva annan verksamhet än tjänstepensionsverksamhet avseende tjänstepensionsförsäkringar och därmed sammanhängande verksamhet (4 kap. 5 § LTF). Det står därmed enligt regeringens mening klart att ett tjänstepensionsföretag enligt 1 kap. 3 § LTF uppfyller kriterierna för att vara en pensionsfond enligt lagen om tilläggsskatt. Vad gäller livförsäkringsföretag finns inte samma regulatoriska krav på att bedriva försäkringsrörelse avseende tjänstepensioner. Ett livförsäkringsföretag kan ändå bedriva verksamhet som i praktiken är att likställa med den verksamhet som tjänstepensionsföretag bedriver, exempelvis livförsäkringsföretag som uppfyller kraven för att omvandlas till tjänstepensionsföretag enligt 2 kap. 5 § LTF. Livförsäkringsföretag kan också meddela andra försäkringar som utgör pensionsförmåner i direktivets mening. Ett livförsäkringsföretag som uteslutande eller så gott som uteslutande meddelar försäkring avseende pension uppfyller kriterierna för att vara en pensionsfond i lagens mening. Det är alltså inte associationsformen i sig som är avgörande. Regelverket om minimibeskattning är utformat så att frågan om status som undantagen enhet avgörs på enhetsnivå. En enhet som till hälften bedriver verksamhet i form av att administrera eller tillhandahålla pensionsförmåner, och till hälften bedriver annan verksamhet såsom exempelvis livförsäkring för annat långsiktigt sparande än pension, faller utanför det nu aktuella undantaget. Det finns inte någon möjlighet att undanta vissa inkomster från lagens tillämpningsområde.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 35–37 §§ i lagen om tilläggsskatt.

6.2.7 Investeringssonder

Regeringens förslag: Med investeringssonder avses en enhet eller en konstruktion som är utformad för gemensam förvaltning av ett antal från varandra fristående investerarens tillgångar, som investerar i enlighet med en fastställd investeringsspolicy, som gör det möjligt för investerare att minska transaktions-, forsknings- och analyskostnad eller sprida riskerna kollektivt och som huvudsakligen är utformad för att generera avkastning eller vinst på investeringar, eller skydd mot en särskild eller allmän händelse eller ett särskilt eller allmänt resultat. Investeringssonden eller dess ledning ska vidare omfattas av regelverk, inbegripet relevanta bestämmelser om penningtvätt och investerarskydd, i den stat där den är etablerad eller förvaltas. Fonden ska förvaltas av yrkesverksamma förvaltare. Dess investerare ska också ha rätt till avkastning från fondens tillgångar eller intäkter från dessa tillgångar, på grundval av deras respektive bidrag.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår ett särskilt undantag för investmentföretag enligt 39 kap. 15 § IL (se även avsnitt 6.2.1).

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Investor AB* och *NSD*, till vilket yttrande *Svensk Försäkring* och *Svenskt Näringsliv* ansluter, menar att investmentföretag bör undantas från reglernas tillämpningsområde men att ett uttryckligt undantag inte behövs eftersom investmentföretag faller in under definitionen av investeringssonder. Även *Skatteverket* ifrågasätter det uttryckliga undantaget för investmentföretag och anser att det kan ifrågasättas om investmentföretag motsvarar begreppet investeringssonder. *Fondbolagens förening* anför att innebörden av undantaget för investeringssonder är oklart och att det behöver belysas vilka fonder i en svensk kontext som omfattas respektive inte omfattas.

Skälen för regeringens förslag

Definitionen av investeringssonder

Investeringssonder föreslås vara undantagna enheter, se avsnitt 6.2.1. Investeringssonder definieras i direktivets artikel 3.31 och i modellreglernas artikel 10.1. Motsvarande definition bör införas i lagen om tilläggsskatt. En investeringssonder är en undantagen enhet enligt 1 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt, under förutsättning att den är ett moderföretag i lagens mening. Vad som avses med moderföretag anges i 2 kap. 10 § samma lag, och det som avses är det yttersta moderföretaget i en koncern. Definitionen av investeringssonder innehåller 7 kriterier som alla måste vara uppfyllda. Det ska röra sig om en enhet eller konstruktion som är utformad för gemensam förvaltning av ett antal, i förhållande till varandra fristående investerarens tillgångar. Investeringssonden ska investera i enlighet med en fastställd investeringsspolicy, möjliggöra för investerarna att minska kostnader eller sprida risker och vara utformad för att generera avkastning på investeringar. Investerarna ska ha rätt till avkastning på grundval av deras respektive andel och investeringssonden eller dess ledning ska omfattas av ett regelverk för investeringssonder i den stat där fonden är

etablerad eller förvaltas. Fonden ska slutligen förvaltas av yrkesverksamma förvaltare för investerarnas räkning.

Begreppet investeringsfond bygger på definitionen av investeringsfond i IFRS 10 och Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU av den 8 juni 2011 om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiv 2003/41/EG och 2009/65/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010. Direktivet har genomförts i svensk rätt genom lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Lagen reglerar verksamhet avseende sådana fonder som inte är värdepappersfonder enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder, till exempel specialfonder, hedgefonder, riskkapitalfonder och fastighetsfonder.

Ett av kriterierna i definitionen är att enheten eller konstruktionen investerar i enlighet med en fastställd investeringspolicy. Samma uttryck används även i ovan nämnda direktiv (artikel 4.1 a i). Definitionen har därför utformats i linje med 2 § 1 lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder. I förarbetena till den bestämmelsen anges vad som avses med investeringspolicy (prop. 2012/13:155 s. 194).

Definitionen kommenteras ytterligare i kommentaren till OECD:s modellregler, s. 199–201.

Fondbolagens förening menar att det behöver belysas vilka fonder i en svensk kontext som omfattas respektive inte omfattas av definitionen av investeringsfond. Föreningen utgår ifrån att värdepappersfonder och specialfonder inte kan omfattas av lagens tillämpningsområde. När det gäller alternativa investeringsfonder (andra än specialfonder) torde flertalet inte omfattas. Det skulle eventuellt kunna finnas alternativa investeringsfonder bildade som aktiebolag som kan utgöra koncernenheter.

Enligt 1 kap. 1 § p. 25 lagen (2004:46) om värdepappersfonder (nedan LVF) definieras en *värdepappersfond* som ”en fond vars andelar kan lösas in på begäran av andelsägare och som består av finansiella tillgångar, om den bildats genom kapitaltillskott från allmänheten och ägs av dem som skjutit till kapital samt förvaltas enligt bestämmelserna i 5 kap. eller 5 a kap. LVF. En *specialfond* är enligt 1 kap. 11 § 24 lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, en alternativ investeringsfond som förvaltas enligt lagen och uppfyller de särskilda villkoren i lagens 12 kap. Av 1 kap. 2 § samma lag följer att en *alternativ investeringsfond* är ett företag som har bildats för kollektiva investeringar och som tar emot kapital från ett antal investerare för att investera det i enlighet med en fastställd investeringspolicy till förmån för dessa investerare, och som inte kräver auktorisation enligt artikel 5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper. Förvaltning av dessa typer av fonder kräver tillstånd från Finansinspektionen. Såsom Fondbolagens förening anför rör det sig ofta om fonder som i regel inte ingår i någon koncern, och vars intäkter inte konsolideras i någon koncernredovisning, och de kan av den anledningen i regel inte vara koncernenheter. Om en fond som omfattas av någon av ovan nämnda definitioner ändå kan vara en koncernenhet, Fondbolagens förening nämner t.ex. att alternativa investeringsfonder kan vara bildade som aktiebolag, så är det regeringens uppfattning att

specialfonder och alternativa investeringsfonder uppfyller kriterierna för att vara en *investeringsfond* enligt lagen om tilläggsskatt.

Bör det införas ett särskilt undantag för investmentföretag?

I delbetänkandet föreslogs ett särskilt undantag för investmentföretag, då dessa bedömdes uppfylla kriterierna för att vara undantagna enheter. Det särskilda undantaget har ifrågasatts av bl.a. *Skatteverket*, *NSD* och *Investor AB*. Investor AB anför vidare följande. Det finns flera policy-skäl till att exkludera vissa subjekt från tillämpningen av reglerna om internationell minimibeskattnings och att det av OECD:s arbete framgår att modellreglerna syftar till att bevara principen om skatteneutralitet för särskilda skattesubjekt som används av investerare. Syftet med ett svenskt investmentföretag är att erbjuda ett stort antal fysiska personer andelar i ett svenskt aktiebolag som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper och genom ett välfördelat innehav erbjuder riskfördelning. Det sker dessutom till en lägre kostnad än de flesta aktivt förvaltade fonderna. Investerarna och aktieägarna har rätt till tillgångar eller avkastning i relation till investerat kapital. En investeringsfond ska vidare omfattas av relevant regelverk med lämplig reglering avseende penningtvätt och investerarskydd. Det övergripande syftet med rekvisitet ska uppfattas som ett krav på att enheten ska omfattas av ett nationellt regelverk avseende exempelvis investerarskydd och penningtvätt. Det refereras till ett nationellt regelverk vilket innebär att det från ett internationellt perspektiv inte finns ett givet regelverk som alla enheter måste omfattas av utan det är upp till varje land att bedöma vad som är ett relevant regelverk. Svenska investmentföretag är föremål för regler avseende penningtvätt och investerarskydd. De omfattas också av en särskild skatterättslig reglering, som har inverkan på hur verksamheten kan bedrivas. Noterade investmentföretag är ålagda att följa börsens regelverk. Svenska investmentföretag uppfyller därmed rekvisitet att vara föremål för relevant regelverk. Vad gäller kravet på att enheten förvaltas av professionella förvaltare på uppdrag av investerarna talar, enligt OECD:s kommentarer, följande faktorer, enskilt eller sett tillsammans, för att kravet är uppfyllt: förvaltarna agerar självständigt i förhållande till – och är inte anställda av – investerarna, förvaltarna är föremål för nationella regler avseende kunskap och kompetens, förvaltarnas ersättning är delvis beroende av hur framgångsrika investeringarna är. Kriteriet är vagt formulerat men det framstår som klart att den första punkten är uppfylld för svenska investmentföretag. Även den sista punkten är uppfylld, åtminstone för Investor AB. Sammanfattningsvis har definitionen av vilka typer av enheter och konstruktioner som ska omfattas av undantaget för investeringsfonder avsiktligt hållits vid, för att säkerställa att skatteneutrala enheter inte ska omfattas av reglerna och den rimliga tolkningen av lagen om tilläggsskatt är således att investmentföretag ska omfattas av begreppet, oaktat att dessa inte benämns som fonder i andra sammanhang. Eftersom svenska investmentföretag uppfyller kriterierna för att utgöra investeringsfonder är det särskilda undantaget som föreslagits av utredningen obehövt.

Regeringen gör följande bedömning när det gäller frågan om ett särskilt undantag för investmentföretag. Investmentföretag definieras i 39 kap.

15 § IL. Enligt denna bestämmelse är ett investmentföretag ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda andelsägarna riskfördelning och som ett stort antal fysiska personer äger andelar i. Definitionen av investmentföretag i inkomstskattelagen och av investeringsfonder i direktivet skiljer sig delvis åt. Det medför enligt regeringens mening att det inte går att automatiskt sätta likhetstecken mellan de två definitionerna, även om det i praktiken ofta finns en överlappning på så sätt att en enhet kan uppfylla kriterierna både för att vara ett investmentföretag och en investeringsfond. Utifrån OECD:s kommentar till modellreglerna och det bakomliggande syftet med dessa kommentarer finns stöd för att kriterierna ska tolkas brett. Det framgår att reglerna är utformade så att oavsedda effekter av bestämmelserna ska undvikas bland annat för företag som omfattas av särskilda regler för skatteneutralitet (kommentaren till modellreglerna punkten 11). Det är därmed mycket som talar för att investmentföretag i praktiken är att likställas med investeringsfonder i det här sammanhanget. Ett investmentföretag som vid en sammantagen bedömning anses uppfylla kriterierna för att vara en investeringsfond ska behandlas som en undantagen enhet vid tillämpning av lagen om tilläggsskatt, om den också är ett moderföretag. Regeringen instämmer därför i Investor AB:s och NSD:s bedömning att det inte krävs någon särreglering för investmentföretag, utan att detta följer direkt av den föreslagna undantagsregeln i 1 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt, tillsammans med definitionen i 2 kap. 39 § samma lag.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 39 § i lagen om tilläggsskatt.

6.2.8 Fastighetsinvesteringsföretag

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

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Fastighetsinvesteringsföretag definieras i direktivets artikel 3.32 och i modellreglernas artikel 10.1. Motsvarande definition bör införas i lagen om tilläggsskatt.

I modellreglerna samt i direktivets engelskspråkiga version används termen "real estate investment vehicle". I direktivets svenska översättning används termen "investeringsinstrument för fast egendom". Utredningen valde att i stället använda termen "fastighetsinvesteringsföretag" i betänkandet. Regeringen delar utredningens bedömning att det är en mer lämplig term som därför bör användas.

Med fastighetsinvesteringsföretag avses en enhet som huvudsakligen innehar fast egendom, som har ett stort antal delägare och vars inkomst beskattas endast i ett led. Inkomsten ska beskattas senast ett år efter räkenskapsårets utgång antingen hos enheten eller hos delägarna. Det finns inte någon särskild svensk motsvarighet till denna form av företag men det förekommer i flera andra länder.

Ett fastighetsinvesteringsföretag är en undantagen enhet enligt 1 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt, under förutsättning att den är ett moderföretag. Vad som avses med moderföretag i lagen anges i 2 kap. 10 § samma lag.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 40 § i lagen om tilläggsskatt.

6.3 Förändringar i koncernen

Regeringens förslag: Om två eller flera koncerner har slagits samman t.ex. genom en fusion för att bilda en ny koncern under något av de fyra räkenskapsår som närmast föregår det år som ska prövas, ska beloppsgränsen anses vara uppfylld för varje räkenskapsår före sammanslagningen för vilket summan av intäkterna i de enskilda koncernredovisningarna uppgår till minst 750 miljoner euro.

Om en enhet som inte ingår i en koncern slås samman med en enhet eller koncern under det räkenskapsår som ska prövas och om någon av dessa inte har upprättat en koncernredovisning för något av de fyra räkenskapsår som närmast föregår det år som ska prövas, ska beloppsgränsen anses vara uppfylld för varje räkenskapsår före sammanslagningen för vilket om summan av intäkterna i de enskilda års- eller koncernredovisningarna uppgår till minst 750 miljoner euro.

Med slås samman avses att alla eller i huvudsak alla koncernenheter i två eller flera separata koncerner ställs under gemensam kontroll på ett sådant sätt att de utgör enheter i en enda koncern eller att en enhet som inte ingår i någon koncern ställs under gemensam kontroll med en annan enhet eller koncern på ett sådant sätt att de utgör enheter i en enda koncern.

Om en koncern, som omfattades av lagens tillämpningsområde året före det räkenskapsår som prövas, delas i två eller flera nya koncerner, ska beloppsgränsen anses vara uppfylld:

– vad avser det räkenskapsår då delningen sker: om summan av intäkterna i koncernredovisningen för vardera ny koncern för det räkenskapsåret uppgår till minst 750 miljoner euro.

– vad avser det andra till fjärde räkenskapsåret efter delningen: om summan av intäkterna i koncernredovisningen för vardera ny koncern uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av dessa räkenskapsår.

Med delas avses varje arrangemang där koncernenheterna i en enda koncern delas upp i två eller flera nya koncerner och inte längre ingår i samma moderföretags koncernredovisning.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.
Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 33 i minimibeskattningsdirektivet finns särskilda regler för när beloppsgränsen i artikel 2.1 ska anses vara uppfylld. Av artikel 33 framgår att med sammanslagning avses varje arrangemang där alla eller i huvudsak alla koncernenheter i två eller flera separata koncerner ställs under gemensam kontroll på ett sådant sätt att de utgör enheter i en kombinerad koncern, eller en enhet som inte ingår i någon koncern ställs under gemensam kontroll med en annan enhet eller koncern på ett sådant sätt att de utgör enheter i en kombinerad koncern. Med delning avses varje arrangemang där koncernenheterna i en enda koncern delas upp i två eller flera olika koncerner som inte längre är konsoliderade av samma yttersta moderenhet. Om två eller flera koncerner slås samman för att bilda en enda koncern under något av de fyra senaste på varandra följande räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas ska koncernens tröskelvärde för konsoliderade intäkter enligt artikel 2 anses vara uppfyllt för varje räkenskapsår före sammanslagningen om summan av de intäkter som ingår i var och en av deras konsoliderade årsredovisningar för det räkenskapsåret är minst 750 miljoner euro. Om en enhet som inte ingår i en koncern (målenheten) slås samman med en enhet eller en koncern (den förvärvande enheten) under det räkenskapsår som prövas och om antingen målenheten eller den förvärvande enheten inte hade en koncernredovisning för något av de senaste fyra på varandra följande räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas, ska koncernens tröskelvärde för konsoliderade intäkter anses vara uppfyllt för det året om summan av intäkterna i var och en av deras årsredovisning eller konsoliderade årsredovisning för det räkenskapsåret uppgår till minst 750 miljoner euro. Om en koncern som omfattas av direktivets tillämpningsområde delas i två eller flera koncerner (var för sig en uppdelad koncern) ska den konsoliderade intäktströskeln anses ha uppnåtts av en delad koncern med avseende:

– på det första räkenskapsår som prövas och som avslutas efter delningen, om den delade koncernen har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro under det räkenskapsåret, och

– på det andra till fjärde räkenskapsår som prövas och som avslutas efter delningen, om den delade koncernen har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro under minst två av dessa räkenskapsår.

En regel med samma innebörd finns i artikel 6.1 i modellreglerna.

Det ska införas regler i lagen om tilläggsskatt med samma innebörd som i direktivet men med vissa redaktionella ändringar. Den ena av dessa regler gäller t.ex. i de fall då två koncerner har bildat en ny koncern, när två enheter som inte ingått i någon koncern bildar en koncern eller när en enhet blir en del av en koncern. För att koncernenheter ska omfattas av lagen krävs som framgått att koncernens årliga intäkter enligt moderföretagets koncernredovisning uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det år som prövas. Vid bedömningen av om detta kriterium är uppfyllt för en ny koncern ska intäkterna i princip läggas samman för respektive räkenskapsår för de koncerner eller enheter som tidigare inte ingick i samma koncern, men som nu bildat den nya koncernen. Om någon enhet saknar koncernredovisning ska belopps-

gränsen prövas mot intäkterna i enhetens årsredovisning. Vad avser sammangående mellan två koncerner så ska inte deras koncernredovisningar justeras för transaktioner som skett mellan dem innan sammangåendet (kommentaren till modellreglerna, punkt 22). Om en enhet förvärvar en koncern som redan omfattas av lagens tillämpningsområde medför det inte att fyraårsperioden startas på nytt vad avser beloppsgränsen utifrån att det nya moderföretaget och den förvärvade koncernen inte har en gemensam koncernredovisning för tidigare år (kommentaren till modellreglerna, punkt 26). Vad det gäller situationen att enheterna eller koncernerna som slagits samman har olika räkenskapsår finns det ytterligare vägledning i kommentaren till modellreglerna, punkt 27.

Den andra regeln gäller vid en delning av en koncern som innan delningen uppfyllde kriterierna för att omfattas av direktivet. I den situationen ska bedömningen av om kriterierna fortsatt är uppfyllda inte göras utifrån intäkterna från tidigare räkenskapsår. Under det första räkenskapsår som avslutas efter delningen ska prövningen göras endast utifrån respektive ny koncerns intäkter under det aktuella räkenskapsåret. De nybildade koncernerna uppfyller kriterierna trots att den delade koncernen inte uppfyller kravet det året. För de tre räkenskapsår som avslutas därefter, det vill säga det andra till fjärde räkenskapsåret som avslutas efter delningen, är kriterierna uppfyllda om beloppsgränsen uppnås under två av de år som följer delningen. Även det första räkenskapsåret ska beaktas.

Regler med samma innebörd som i direktivet ska införas i lagen om tillägsskatt men med vissa redaktionella ändringar.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 1 kap. 8 och 9 §§ i lagen om tillägsskatt.

6.4 I vilken stat en enhet eller ett fast driftställe hör hemma

6.4.1 Andra enheter än delägarbeskattade enheter

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

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

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Vid tillämpningen av bestämmelserna om tilläggsskatt måste det avgöras var en enhet hör hemma. En enhet ska inte bli skyldig att betala tilläggsskatt i flera stater. Tilläggsskatt ska endast betalas till den stat där enheten hör hemma i direktivets mening.

Bestämmelser om var en enhet hör hemma vid tillämpningen av reglerna om tilläggsskatt finns i artikel 4 i minimibeskattningsdirektivet och i artikel 10.3 i modellreglerna. I direktivet och modellreglerna används begreppet "located", vilket på svenska betyder belägen eller lokaliserad. I inkomstskattelagen används begreppet "hör hemma" t.ex. i 2 kap. 5 a och 17 §§. Begreppet "hör hemma" kommer därmed att användas i lagen om tilläggsskatt. Bestämmelserna om var en enhet hör hemma styr i vilken stat en enhet ska vara skattskyldig för tilläggsskatt. Även andra skyldigheter, såsom skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport enligt artikel 44, styrs av i vilket land enheten hör hemma. Var en enhet hör hemma har även betydelse för andra regler i lagen t.ex. beräknas koncernens effektiva skattesats för varje stat för sig och det görs en beräkning för varje stat där koncernen har enheter. För att kunna göra beräkningarna behöver det därför avgöras i vilka stater som enheter hör hemma. För vissa regler är det även avgörande att veta om en enhet hör hemma i en stat som har infört regler om tilläggsskatt. Det behövs därför regler som är generellt tillämpliga för bedömningen av var en enhet hör hemma, och därmed inte endast regler som anger vilka enheter som hör hemma i Sverige.

I artikel 4.1 i direktivet, som motsvaras av artikel 10.3.1 i modellreglerna, finns huvudregeln för var enheter, som inte är delägarbeskattade enheter, hör hemma. Som utgångspunkt hör en sådan enhet hemma i den stat där enheten har sin skatterättsliga hemvist på grund av sin plats för företagsledning, sin etableringsort eller annan liknande omständighet. Om det inte är möjligt att avgöra var en enhet hör hemma utifrån dessa kriterier så anses en enhet höra hemma i den stat där den bildades. Som utgångspunkt följer reglerna därmed principerna för var en enhet är skattskyldig för bolagsskatt i respektive stats nationella lagstiftning. Var en enhet hör hemma vid tillämpningen av lagen om tilläggsskatt blir därmed beroende av hur enheten behandlas i nationell rätt i respektive stat. Det är emellertid bara om de nationella reglerna bygger på någon etablerad och sedvanlig princip för skattskyldighet i staten som de accepteras som utgångspunkt för var de ska anses höra hemma enligt direktivet. Skattskyldighet i staten som bygger på avtal mellan staten i fråga och enheten accepteras alltså inte.

Det krävs inte att enheten är en juridisk person enligt den nationella lagstiftningen, utan det räcker att det är en juridisk konstruktion, som inte är en delägarbeskattad enhet och som har sin skatterättsliga hemvist i staten.

Begreppet "etableringsort" kan avse dels orten för enhetens bildande, dels verksamhetsorten. Genom begreppet "annan liknande omständighet" kan även andra faktorer som till exempel domicil och registrering beaktas vid bedömningen. Att en enhet haft möjlighet och gjort ett val att ha sin skatterättsliga hemvist i ett land utgör dock inte "en annan liknande omständighet".

Om en enhet inte har skatterättslig hemvist i någon stat hör enheten hemma i det land den bildades.

I lagen om tilläggsskatt bör huvudregeln för enheter utformas så att den anger att andra enheter än delägarbeskattade enheter hör hemma i den stat där de är skattskyldiga för bolagsskatt enligt de regler som gäller i den staten. När det gäller de rättsliga grunder som skattskyldigheten kan baseras på bör, utöver de i direktivet angivna grunderna, även registrering omfattas. Detta eftersom registrering är centralt för skattskyldighet i Sverige.

För svenskt vidkommande innebär dessa bestämmelser att enheter som enligt 6 kap. 3 § IL är obegränsat skattskyldiga i Sverige hör hemma i Sverige.

En regel med samma innebörd som i direktivet avseende var andra enheter än delägarbeskattade enheter ska höra hemma ska införas i lagen om tilläggsskatt, med vissa redaktionella ändringar.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 1 kap. 10 § i lagen om tilläggsskatt.

6.4.2 Delägarbeskattade enheter

Regeringens förslag: Delägarbeskattade enheter som är moderföretag eller är skyldiga att tillämpa en huvudregel hör hemma i den stat där de bildades. Andra delägarbeskattade enheter är statslösa.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Var en delägarbeskattad enhet hör hemma regleras i artikel 4.2 i direktivet och bestämmelserna motsvaras av artikel 10.3.2 i modellreglerna. Enligt dessa bestämmelser ska en genomflödesenhet ("flow-through entity") betraktas som statslös, såvida den inte är ett moderföretag i en koncern eller om den är skyldig att tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt. I sådant fall ska genomflödesenheten anses vara belägen i den jurisdiktion där den etablerades. OECD bedömer att stater i de flesta fall inte kommer att kräva att en genomflödesenhet som är ett moderföretag använder huvudregeln eftersom genomflödesenheter inte är skattskyldiga (punkt 187 i kommentaren till modellreglerna). En bestämmelse med samma innebörd som i direktivet ska införas i lagen om tilläggsskatt men med vissa redaktionella ändringar. I stället för att använda begreppet genomflödesenhet i lagen om tilläggsskatt så används begreppet delägarbeskattad enhet, vilket omfattar både skatttransparenta enheter och omvända hybridenheter. Huruvida en delägarbeskattad enhet är skyldig att tillämpa en huvudregel är upp till respektive stat att bestämma. Om det inte är fråga om en delägarbeskattad enhet som är ett moderföretag eller en annan moderenhet som är skyldig att tillämpa en huvudregel, ska en delägarbeskattad enhet anses vara statslös vid tillämpningen av bestämmelserna om tilläggsskatt. Effektiv skattesats och tilläggsskatt kommer att beräknas separat för sådana enheter. Det redovisade resultatet för en delägarbeskattad enhet kan dock inte vara en statslös enhets resultat om resultatet har fördelats till en annan koncernenhet enligt 7 kap. 6–10 §§. För delägarbeskattade enheter

gäller även i övrigt särskilda regler för beräkningen av det redovisade resultatet, se avsnitt 13.1.2.

Som framgår av avsnitt 13.1.4 är förslaget att svenska handelsbolag ska vara skyldiga att tillämpa huvudregeln om tilläggsskatt. Ett svenskt handelsbolag kommer därmed endast att höra hemma i Sverige om det är moderföretag. I övrigt kommer svenska handelsbolag vara statslösa.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 1 kap. 11 § i lagen om tilläggsskatt.

6.4.3 Fasta driftställen

Regeringens förslag: Ett fast driftställe ska antingen anses höra hemma i den stat där det behandlas som ett fast driftställe och är skyldigt att betala skatt enligt ett tillämpligt skatteavtal, i den stat där det är skyldigt att betala skatt på nettobasis för sin verksamhet, eller i den stat där det fasta driftställets affärsverksamhet bedrivs från. I vissa fall ska ett fast driftställe dock anses vara statslöst.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Var ett fast driftställe hör hemma regleras i artikel 4.3 i direktivet och bestämmelserna motsvaras av artikel 10.3.3 i modellreglerna. I artikel 3.13 i direktivet finns det fyra olika definitioner av fasta driftställen. Artikel 4.3 i direktivet reglerar var de fyra olika typerna av fasta driftställen hör hemma genom en hänvisning till definitionerna. Reglerna om var ett fast driftställe hör hemma måste därför läsas tillsammans med reglerna om vilka typer av fasta driftställen som finns. Bestämmelser som motsvarar direktivets bestämmelser i denna del ska införas i lagen om tilläggsskatt med vissa redaktionella ändringar. I huvudsak gäller att sådana fasta driftställen som definieras i artikel 3.13.a–c i direktivet och som ska definieras i 7 kap. 17 § 1–3 lagen om tilläggsskatt, hör hemma i den stat där det fasta driftställets verksamhet bedrivs från. När det gäller ett sådant fast driftställe som definieras i 7 kap. 17 § 4 i lagen om tilläggsskatt ska det betraktas som statslöst.

Om en enhet som hör hemma i ett annat land, har ett fast driftställe i Sverige är den skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från det fasta driftstället. Bestämmelserna i artikel 4.3 a–b innebär därmed att en utländsk koncernhets fasta driftställe i Sverige hör hemma i Sverige.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 1 kap. 12 § i lagen om tilläggsskatt.

6.4.4 Enheter som hör hemma i flera stater

Regeringens förslag: Hör en koncernenhet hemma i mer än en stat enligt de grundläggande reglerna ska frågan om var enheten slutligt hör hemma avgöras utifrån följande.

Om det finns ett tillämpligt skatteavtal mellan staterna hör enheten hemma i den stat där den har sin skatterättsliga hemvist enligt avtalet. Om avtalet anger att frågan om koncernenhetens skatterättsliga hemvist ska avgöras genom en ömsesidig överenskommelse mellan behöriga myndigheter och någon sådan överenskommelse inte har träffats, eller om avtalet inte innebär befrielse från dubbelbeskattning när en enhet har hemvist i båda avtalslutande staterna, ska frågan om var enheten hör hemma avgöras i enlighet med vad som gäller om skatteavtal saknas.

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

Om skatten är lika hög i båda staterna, hör koncernenheten hemma i den stat där den har det högsta substansbeloppet. Om beloppet är lika i båda staterna ska enheten bedömas vara statslös. Om enheten i ett sådant fall är ett moderföretag ska den i stället bedömas höra hemma i den stat där den bildades.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: För att reglerna om tilläggsskatt ska fungera kan en enhet endast höra hemma i en stat. Om en enhet utifrån bestämmelserna i artikel 4.1–4.3 i direktivet hör hemma i mer än en stat finns det därför i artikel 4.4 och 4.5 i direktivet bestämmelser om var enheten då slutligt ska bedömas höra hemma. Dessa regler kallas för *tie breaker*-regler. Artikel 4.4 och 4.5 motsvarar artikel 10.3.4 i modellreglerna. Av kommentaren till modellreglerna framgår följande. Dessa bestämmelser påverkar inte den skattskyldighet som finns enligt en stats inhemska lagstiftning. Bestämmelserna gäller för varje räkenskapsår vilket innebär att en koncernenhet kan höra hemma i olika stater under olika räkenskapsår utifrån tillämpningen av reglerna. Bestämmelserna ska tillämpas även i de fall när en koncernenhet kan höra hemma i fler än två stater (punkterna 197, 198 och 207). Bestämmelser som motsvarar direktivets bestämmelser i denna del ska införas i lagen.

För att bedöma var en enhet slutligt hör hemma är den första frågan om det finns ett tillämpligt skatteavtal mellan staterna där enheten kan anses höra hemma. Om det finns ett sådant avtal ska frågan om var enheten slutligt hör hemma avgöras med stöd av skatteavtalet och enheten ska då höra hemma i den stat där den har hemvist enligt avtalet.

I vissa fall kan det, trots ett tillämpligt skatteavtal, inte avgöras var enheten har hemvist enligt avtalet. Detta kan antingen bero på att de behöriga myndigheterna i berörda stater inte har ingått en ömsesidig överenskommelse om enhetens hemvist trots att detta krävs enligt avtalet eller att det inte finns någon befrielse från dubbelbeskattning enligt det tillämpliga skatteavtalet. Om det trots skatteavtalet inte kan avgöras var enheten har hemvist enligt avtalet, ska situationen behandlas som om det saknas ett tillämpligt skatteavtal.

Om det saknas ett tillämpligt skatteavtal mellan berörda stater ska enheten höra hemma i den stat som ålade det högsta beloppet av

medräknade skatter under räkenskapsåret. Vid beräkningen av beloppet av medräknade skatter ska det skattebelopp som betalats enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag inte beaktas.

Om beloppet av medräknade skatter är detsamma i de berörda staterna hör enheten hemma i den stat där den har det högsta substansbeloppet beräknat för enheten enligt bestämmelserna i 5 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt. Om substansbeloppet är detsamma i de berörda staterna ska enheten betraktas som statslös, om den inte är ett moderföretag. Ett moderföretag ska i en sådan situation höra hemma i den stat där det bildades.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 1 kap. 14–16 §§ lagen om tilläggsskatt.

6.4.5 Enheter som flyttar under räkenskapsåret

Regeringens förslag: Om en koncernenhet flyttar under räkenskapsåret ska frågan om var den hör hemma avgöras utifrån förhållandena vid räkenskapsårets ingång.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 4.7 i direktivet framgår att om en enhet byter lokalisering under ett räkenskapsår ska enheten höra hemma i den stat där den ansågs höra hemma enligt artikel 4 i början av det räkenskapsåret. Artikel 4.7 i direktivet motsvaras av artikel 10.3.6 i modellreglerna.

En bestämmelse som motsvarar direktivets bestämmelse i denna del ska införas i lagen om tilläggsskatt med vissa redaktionella ändringar

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 1 kap. 13 § lagen om tilläggsskatt.

6.4.6 Enheter som hör hemma i Sverige

Regeringens förslag: Med svensk koncernenhet avses en enhet som hör hemma i Sverige enligt bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I direktivet finns inte någon bestämmelse avseende detta. Som framgår ovan under avsnitt 6.4.1–6.4.5 är förslaget att det ska införas generellt tillämpliga bestämmelser som anger var en enhet hör hemma vid tillämpningen av lagen om tilläggsskatt. Dessa generellt tillämpliga bestämmelser ska således användas även för att avgöra om en enhet hör hemma i Sverige eller inte. För att underlätta utformningen av lagen ska dock en definition av begreppet svensk

koncernenhet införs då det i vissa bestämmelser hänvisas till ett sådant begrepp t.ex. 1 kap. 3 §. Med en svensk koncernenhet avses en koncernenhet som hör hemma i Sverige enligt bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt, inklusive eventuell tillämpning av *tie breaker*-reglerna.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt.

6.4.7 En specialregel gällande huvudregeln för vissa moderenheter

Regeringens förslag: Särskilda regler gäller för tillämpning av huvudregeln för tilläggsskatt om en koncernenhet hör hemma i en stat där den inte omfattas av en sådan huvudregel.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 4.6 i direktivet finns en regel som inte handlar om var en enhet hör hemma, utan i stället anger att en enhet i vissa fall ska tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat än den stat enheten hör hemma i. Detta gäller om enheten är en moderenhet och till följd av tillämpningen av artikel 4.4 eller 4.5 (*tie breaker*-reglerna) hör hemma i en stat där den inte omfattas av en sådan huvudregel. I ett sådant fall ska moderenheten anses omfattas av huvudregeln i den andra staten, om inte ett gällande skatteavtal förbjuder tillämpningen av en sådan regel. Artikel 4.6 i direktivet motsvarar artikel 10.3.5 i modellreglerna. En bestämmelse som motsvarar artikel 4.6 i direktivet ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 1 kap. 17 § lagen om tilläggsskatt.

7 Definitioner och förklaringar

7.1 Ett kapitel om definitioner och förklaringar

Regeringens förslag: I lagen om tilläggsskatt ska det finnas ett kapitel om definitioner och förklaringar. Kapitlet inleds med en lista med begrepp och uttryck som används i lagen.

Utredningens och promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget

Skälen för regeringens förslag: Utgångspunkten är att de definitioner som finns i direktivet ska framgå av lagen om tilläggsskatt. I första paragrafen i kapitlet ska det finnas en inledning till kapitlet samt en lista

med begrepp och uttryck som används i lagen. Listan är till skillnad från definitionerna i minimibeskattningsdirektivet uppställd i bokstavsordning för att underlätta sökandet efter vad olika termer och uttryck står för. Där finns de begrepp, termer och uttryck som är förklarade i detta kapitel och – i vissa fall – insprängda i lagens övriga kapitel. Utgångspunkten är att om en term eller uttryck används i mer än två sammanhang med samma innebörd ska finnas med i uppräknings i första paragrafen i detta kapitel. Termer och uttryck som endast finns i en paragraf eller i ett sammanhang kommer dock att definieras i den paragrafen eller det avsnittet där paragrafen ingår. Vad avser övervägandena till de olika definitionerna så finns dessa i de avsnitt dit definitionerna har mest anknytning eller i detta avsnitt när det inte finns en tydlig koppling till en speciell lagregel eller avsnitt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 1 § i lagen om tilläggs-skatt.

7.2 Definitionen av olika moderenheter

Regeringens förslag: Med moderenhet avses ett moderföretag som inte är en undantagen enhet, en mellanliggande moderenhet, eller en delägd moderenhet.

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 delägd moderenhet avses en koncernenhet som inte räknas som ett moderföretag, ett fast driftställe eller en investeringsenhet om mer än 20 procent av ägarintresset i dess vinst innehas direkt eller indirekt av en eller flera personer som inte är koncernenheter. Det krävs även att koncernenheten har direkt eller indirekt ett ägarintresse i en annan koncernenhet.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 3.24 i minimibeskattningsdirektivet så definieras moderenhet ("parent entity") som en yttersta moderenhet som inte är en undantagen enhet, en mellanliggande moderenhet eller en delägd moderenhet. I artikel 3.20 i direktivet definieras mellanliggande moderenhet ("intermediate parent entity") som en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern och som inte räknas som en yttersta moderenhet, en delägd moderenhet, ett fast driftsställe eller en investeringsenhet. I artikel 3.22 i direktivet definieras en delägd moderenhet ("partially-owned parent entity") som en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern och för vilken mer än 20 % av ägarintresset i dess vinst direkt eller indirekt innehas av en eller fler personer som inte är koncernenheter

i den koncernen och som inte räknas som en yttersta moderenhet, ett fast driftsställe eller en investeringsenhet. I artikel 10.1 i modellreglerna är definitionerna likalydande. Bestämmelser som motsvarar artiklarna i direktivet ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 11–13 §§ lagen om tilläggsskatt.

7.3 Definitionen av portföljinnehav

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

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 16.1 b i minimibeskattningsdirektivet anges att ett ägarintresse som koncernen har i en enhet som har rätt till mindre än 10 % av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösträtterna i den enheten vid tidpunkten för utdelning eller avyttring är ett portföljinnehav ("portfolio shareholding"). I artikel 10.1 i modellreglerna definieras portföljinnehav på samma sätt. En bestämmelse som motsvarar artikeln i direktivet ska införas i lagen om tilläggsskatt. Det ska noteras att utöver rätt till vinst, kapital och reserver beaktas även rösträtt. Rätt till röster återspeglar en medverkan från aktieägaren i enheten.

Utdelning från kortsiktiga portföljinnehav ska inkluderas i det justerade resultatet, medan utdelning från långsiktiga portföljinnehav ska undantas.

Bestämmelser som motsvarar artikel 16.1 b i direktivet ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 17 § lagen om tilläggsskatt.

7.4 Definition av minimiskattesats

Regeringens förslag: Med minimiskattesats avses 15 procent.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 3.15 i minimibeskattningsdirektivet framgår att minimiskattesatsen är 15 procent. Motsvarande definition finns i artikel 10.1 i modellreglerna. En bestämmelse som motsvarar artikeln i direktivet om att med minimiskattesats avses 15 procent ska införas i lagen om tilläggsskatt.

7.5 Definitionen av kvalificerat imputationsbelopp och icke kvalificerat imputationsbelopp

Regeringens förslag: Med kvalificerat imputationsbelopp avses medräknad skatt som är påford eller betald av en koncernenhet och som kan återbetalas till eller avräknas hos den som faktiskt har rätt till utdelning från enheten, om sådan återbetalning eller avräkning medges

1. i en annan stat än den som påförde den medräknade skatten,
2. till den mottagare som faktiskt har rätt till utdelningen och utdelningen beskattas minst med minimiskattesatsen enligt den nationella lagstiftningen i den stat där medräknade skatten påfördes,
3. till en fysisk person som faktiskt har rätt till utdelningen och har hemvist i den stat där den medräknade skatten påfördes och utdelningen beskattas minst med den allmänt gällande inkomstskattesatsen, eller
4. till en myndighetsenhet, ett offentligt organ, en internationell organisation, en ideell organisation, en pensionsenhet, en investeringsenhet som inte ingår i koncernen eller till ett livförsäkringsbolag i den mån utdelningen erhålls i samband med inhemsk pensionsenhetsverksamhet och beskattas på liknande sätt som en utdelning som erhålls av en pensionsenhet. Detta gäller i fråga om ideell organisation, pensionsenhet, investeringsenhet och livförsäkringsbolag bara om den stat som påfört de medräknade skatterna är den stat där

- en ideell organisation eller pensionsenhet inrättats och förvaltas,
- en investeringsenhet bildats och regleras, eller
- ett livförsäkringsbolag hör hemma.

I fråga om medräknad skatt som är påford eller betald av ett fast driftställe avses med utdelning, utdelning som huvudenheten lämnat.

Med icke kvalificerat imputationsbelopp avses ett belopp, som inte är ett kvalificerat imputationsbelopp, och som betalas av eller påförs en koncernenhet och beloppet

1. återbetalas vid utdelningstillfället till den som har rätt till utdelningen från koncernenheten,
2. avräknas hos den som har rätt till utdelningen mot skatt på annan inkomst än utdelningen, eller
3. återbetalas till det utdelande bolaget vid utdelning till dess ägare.

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

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget

Skälen för regeringens förslag: I artikel 3.37 i direktivet definieras såväl kvalificerat imputationsbelopp som icke kvalificerat återbetalningsbart imputationsbelopp. I artikel 10.1 i modellreglerna definieras kvalificerat imputationsbelopp och icke kvalificerat återbetalningsbart imputations-

belopp var för sig. Definitionerna i modellreglerna är dock likalydande med definitionerna i direktivet.

Av kommentaren till modellreglerna framgår följande avseende kvalificerat imputationsbelopp. Modellreglerna ger en specifik definition av kvalificerat imputationsbelopp som skiljer sig från definitionen av ett icke kvalificerat återbetalningsbart imputationsbelopp. Båda dessa belopp är imputationsbelopp i den meningen att de tillåter antingen företaget eller aktieägaren att kräva en hel eller delvis kreditering (avräkning) eller återbetalning av den bolagsskatt vad avser inkomst som företaget tidigare har betalat, när den beskattade inkomsten därefter delas ut till aktieägaren i form av utdelning. Enligt ett icke kvalificerat återbetalningsbart skattesystem kan dock tidigare erlagd bolagsskatt återbetalas utan att aktieägarna beskattas för utdelningen. Definitionerna av ett kvalificerat imputationsbelopp och icke kvalificerat återbetalningsbart imputationsbelopp kräver båda en granskning av en jurisdiktions regelverk för kreditering och återbetalning av bolagsskattebelopp som betalas genom imputeringsregelverk. När egenskaperna hos en viss jurisdiktions regelverk har fastställts att fungera på det sätt som anges i dessa definitioner eller det har fastställts i vilken utsträckning de fungerar på det sätt som anges i dessa definitioner så är det inte nödvändigt att pröva om enskilda skattebetalningar eller individuella krediter eller återbetalningar är av den typ som nämns i dessa definitioner. Om jurisdiktionen ändrar sin nationella skattelagstiftning för kreditering eller återbetalning av betald bolagsskatt, eller vad avser tillämpliga skattesatser, måste det omprövas huruvida dessa regelverk fungerar eller inte fungerar på det sätt som anges i dessa definitioner, eller i vilken utsträckning regelverket fungerar eller inte fungerar på detta sätt.

Definitionen av ett kvalificerat imputationsbelopp innehåller mycket specifika krav när det gäller beskattningen av utdelningsmottagarna för att säkerställa att återbetalningen eller avräkningen verkligen är en mekanism för att säkerställa en enda skattenivå. Enligt punkterna b och c i definitionen ska återbetalningen eller krediten uppkomma i samband med utdelning till en faktisk betalningsmottagare som:

b) är föremål för en nominell skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen; eller

c) är en fysisk person som har hemvist inom det utdelande bolagets jurisdiktion och som är skattepliktig för utdelningen som ordinarie inkomst (punkterna 128–130).

Av kommentaren till modellreglerna framgår följande avseende icke kvalificerat återbetalningsbart imputationsbelopp. Modellreglerna utesluter icke kvalificerade återbetalningsbara imputationsbelopp från definitionen av medräknade skatter. Icke kvalificerade återbetalningsbara imputationsbelopp är skatter som inte är sådana skatter som anses vara kvalificerade imputationsbelopp. Icke kvalificerade återbetalningsbara imputationsbelopp är sådan skatt som initialt påförs på en koncernhets inkomst, men när den inkomsten delas ut som utdelning till ägarna av koncernheten återbetalas skatten till koncernheten eller ägaren. Alternativt avräknas skatten mot någon av ägarens andra skatteskulder som inte är en skatteskuld till följd av utdelningen. Icke kvalificerade återbetalningsbara imputationsbelopp skiljer sig i allmänhet från en kvalificerat imputeringsbelopp eftersom de inte är avsedda och i praktiken

inte leder till en enda skattenivå. Detta beror på att skatterna återbetalas utan att utdelningsmottagaren är skattskyldig för den utdelade inkomsten. Denna typ av skattesystem innebär att bolagets inkomst inte är föremål för skatt överhuvudtaget hos bolaget eller aktieägaren. Definitionen omfattar emellertid också en skatt som skulle uppfylla definitionen av att vara ett kvalificerat imputationsbelopp förutom att de faktiska ägarna är föremål för en nominell skattesats som ligger under minimiskattesatsen på utdelningen eller till en fysisk person som inte är skattskyldig för utdelningen som vanlig inkomst. Följaktligen uppfyller icke kvalificerat återbetalningsbart imputationsbelopp inte kravet för att anses vara en medräknad skatt och beloppet räknas heller inte med i den effektiva skattesatsen för jurisdiktionen där koncernenheten hör hemma. På samma sätt minskar inte den faktiska återbetalningen av ett icke kvalificerat återbetalningsbart imputationsbelopp justerade medräknade skatter (punkten 9).

Regeringen anser att definitioner som motsvarar definitionerna av kvalificerat imputationsbelopp och icke-kvalificerat imputationsbelopp ska införas i lagen om tilläggsskatt. Till skillnad från utredningen anser dock regeringen att definitionerna ska vara i två separata paragrafer, i likhet med modellreglerna och att definitionerna ska omformuleras för att närmare knyta an till formuleringarna i direktivet.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 27 och 28 §§ i lagen om tilläggsskatt.

7.6 Definitionen av ett kvalificerat skattetillgodohavande och ett icke kvalificerat skattetillgodohavande

Regeringens förslag: Med kvalificerat skattetillgodohavande avses

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

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

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

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 3.38 i direktivet definieras kvalificerade skattetillgodohavanden ("qualified refundable tax credit")

som ett skattetillgodohavande som är utformat på ett sådant sätt att det ska betalas som en kontant betalning eller motsvarande till en koncernenhet inom fyra år från den dag då koncernenheten har rätt att erhålla skattetillgodohavandet enligt lagstiftningen i den jurisdiktion som beviljar tillgodohavandet. Det är även kvalificerade skattetillgodohavanden om skattetillgodohavandet delvis återbetalas, den del av skattetillgodohavandet som ska betalas som en kontant betalning eller motsvarande till en koncernenhet inom fyra år från den dag då koncernenheten har rätt att erhålla det partiella skattetillgodohavandet. Ett kvalificerat skattetillgodohavande omfattar inte något skattebelopp som kan avräknas eller återbetalas på grundval av ett kvalificerat imputationsbelopp eller ett icke kvalificerat imputationsbelopp. I artikel 39 i direktivet definieras ett icke kvalificerat skattetillgodohavande (non-qualified refundable tax credit²⁷) som ett skattetillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande men som är helt eller delvis återbetalningsbart. I artikel 10.1 i modellreglerna finns motsvarande definitioner.

Av kommentaren till modellreglerna framgår följande. Modellreglerna innehåller särskilda regler vad avser behandlingen av kvalificerat skattetillgodohavande och icke kvalificerat skattetillgodohavande i kapitel 3 och 4. Ett kvalificerat skattetillgodohavande behandlas som inkomst vid tillämpningen av modellreglerna, vilket innebär att tillgodohavandet beaktas i nämnaren vid beräkningen av den effektiva skattesatsen och tillgodohavandet behandlas inte som en minskning av en koncernenhets skatter under året tillgodohavandet återbetalas. Alla andra återbetalningsbara skattekrediter (dvs. i icke kvalificerade skattetillgodohavanden) är undantagna från inkomst men behandlas som en minskning av medräknade skatter under den period skattetillgodohavandet återbetalas, vilket innebär att de minskar täljaren i ETR-beräkningen (punkt 134).

Regeringen anser att definitioner som motsvarar definitionerna i direktivet om kvalificerat skattetillgodohavande och icke kvalificerat skattetillgodohavande ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 29 och 30 §§ i lagen om tilläggsskatt.

7.7 Definitionen av berättigat utdelningsskattesystem

Regeringens förslag: Med berättigat utdelningsskattesystem avses ett bolagsskattesystem som leder till skatt på vinst endast när sådan vinst delas ut eller anses vara utdelad till aktieägarna, eller när företaget ådrar sig vissa andra kostnader än rörelsekostnader och som innebär att skatt tas ut utifrån en skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen samt som var i kraft senast den 1 juli 2021.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 3.42 i minimibeskattningsdirektivet definieras berättigat utdelningsskattesystem ("eligible distribution tax system") som ett bolagsskattesystem som ålägger skatt på vinst endast när sådan vinst delas ut eller anses vara utdelad till aktieägarna, eller när bolaget ådrar sig vissa andra kostnader än rörelsekostnader, som ålägger skatt med en skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen och som var i kraft senast den 1 juli 2021. I artikel 10.1.1 i modellreglerna definieras berättigat utdelningsskattesystem på ett liknande sätt.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att modellreglerna innehåller en valmöjlighet i artikel 7.3 (artikel 40 i direktivet och 7 kap. 78–83 §§ i lagen om tilläggsskatt) vad avser koncernenheter som omfattas av ett berättigat utdelningsskattesystem. Särskilda regler behövs för dessa system för utdelningsskatt eftersom det mesta av den skatt som tas ut uppstår när ett företags vinster faktiskt delas ut eller anses delas ut och dessa utdelningar sker ofta efter det år då den relaterade inkomsten ingår i beräkning av det justerade resultatet. Definitionen används för att beskriva de olika utdelningsskattesystem som är berättigade till en speciell behandling vid tillämpningen av modellreglerna. Ett berättigat utdelningsskattesystem är en CIT (bolagsskatt) som åläggs det utdelande företaget. Det inkluderar inte skatter som påförs aktieägarna på grund av utdelning, även om dessa skatter kan hållas inne och överföras av det utdelande bolaget.

Regeringen föreslår att en definition som motsvarar definitionen i direktivet av berättigat utdelningsskattesystem ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 31 § i lagen om tilläggsskatt.

7.8 Definitionerna av lågbeskattad koncernenhet och lågbeskattad stat

Regeringens förslag: Med lågbeskattad koncernenhet avses en koncernenhet som hör hemma i en lågbeskattad stat, eller en koncernenhet som är statslös och som har en justerad vinst och en effektiv skattesats som är lägre än minimiskattesatsen.

För en koncern gäller att med lågbeskattad stat avses en stat där koncernen har en justerad vinst, och en effektiv skattesats som är lägre än minimiskattesatsen.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 3.19 i minimibeskattningsdirektivet definieras en lågbeskattad koncernenhet ("low-taxed constituent entity") som en koncernenhet i koncern som är belägen i en lågskattejurisdiktion, eller en statslös koncernenhet som för ett räkenskapsår

har en justerad vinst och en effektiv skattesats som är lägre än minimiskattesatsen.

I artikel 3.35 i direktivet anges följande. Lågskattejurisdiktion innebär när det gäller en koncern under ett givet räkenskapsår, en medlemsstat eller tredjelandsjurisdiktion där en koncern har en justerad vinst och omfattas av en effektiv skattesats som understiger minimiskattesatsen.

Definitionerna i modellreglerna har samma innebörd som i direktivet. Det finns inga kommentarer till modellreglerna avseende dessa definitioner.

Regeringen föreslår att definitioner som motsvarar definitionerna i direktivet av lågbeskattad koncernenhet och lågbeskattad stat ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 44 och 45 §§ i lagen om tilläggsskatt.

7.9 Definitionen av modellreglerna

Regeringens förslag: Med modellreglerna avses the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) antagna av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS den 14 december 2021.

Utredningens förslag: Denna fråga behandlas inte i betänkandet.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har på eget initiativ lyft frågan.

Skälen för regeringens förslag: Det bör införas en definition av modellreglerna i lagtexten för i vissa sammanhang nämns regelverket. Det behövs därför en definition för att tydligt kunna hänvisa till OECD:s regelverk the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) antagna av OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS den 14 december 2021.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 47 § i lagen om tilläggsskatt.

8 Beräkningen av tillägsskattebeloppet

8.1 Beräkning av det justerade resultatet

8.1.1 Redovisningen som utgångspunkt för resultatberäkningen

Regeringens förslag: En koncernenhets justerade resultat är det resultat som enheten har eller skulle ha redovisat enligt räkenskaper som upprättats med ledning av de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning utan hänsyn till eliminerings för koncerninterna transaktioner och med vissa justeringar (se avsnitt 8.2.2.).

Om ett moderföretag inte upprättar koncernredovisning ska resultatet i stället beräknas utifrån den redovisning som skulle ha upprättats enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard om företaget hade varit skyldigt att upprätta koncernredovisning med motsvarande justeringar (se avsnitt 8.2.2.).

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

Om ett moderföretag inte upprättar sin koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard ska resultatet justeras så att det inte påverkas av de skillnader i redovisningsprinciper som finns mellan en sådan redovisningsstandard och den som moderföretaget tillämpar, om det krävs för att skillnaderna inte ska leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

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

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

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: FAR efterfrågar ett förtydligande om att företagens redovisning ska följas så länge som den är i enlighet med redovisningsreglerna. FAR förutsätter att det inte finns något krav på att företagen ska behöva motivera och bevisa lämpligheten av gjorda metodval.

Skälen för regeringens förslag:

Huvudregel för beräkningen av det justerade resultatet

Av regeln i artikel 15 i direktivet framgår att det *justerade resultatet* är det redovisade resultatet med vissa justeringar (se även avsnitt 8.4). I den engelska versionen av direktivet används uttrycket ”qualifying income or

loss” och i modellreglerna är motsvarande uttryck ”the GloBE Income or Loss”.

Enligt huvudregeln (artikel 15.1) ska resultatet beräknas utifrån de redovisningsprinciper som moderföretaget använder i koncernredovisningen. Om samma principer används i en koncernenhets redovisning, kan den faktiska redovisningen vara utgångspunkten för beräkningen. Många gånger torde det dock vara fallet att en enhet använder delvis andra redovisningsprinciper och i så fall måste redovisningen justeras så att den överensstämmer med moderföretagets redovisningsprinciper.

Även om principerna i den legala enhetens redovisning och koncernredovisningens helt skulle överensstämma kan underlaget normalt inte hämtas direkt från koncernredovisningen, eftersom vissa koncernelimineringar inte ska påverka det justerade resultatet och därför måste ”återläggas”. Utredningen talar i detta fall om att det är en ”fiktiv” redovisning som ska läggas till grund för beräkningen av det justerade resultatet för koncernenheten.

I den justerade redovisningen för den legala enheten är det således moderföretagets koncernredovisningsprinciper som ska tillämpas. Grundtanken är att moderföretagen normalt tillämpar vad som i direktivet kallas en allmänt erkänd redovisningsstandard. En allmänt erkänd redovisningsstandard är en standard som tillämpas i vissa uppräknade länder, bland annat europeiska stater och USA. Inom EU är det IFRS. Av definitionen i 2 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt framgår vilka andra redovisningsstandarder som anses som allmänt erkända redovisningsstandarder.

FAR efterfrågar ett förtydligande om att företagens redovisning ska följas så länge som den är i enlighet med redovisningsreglerna och förutsätter att det inte finns något krav på att företagen ska behöva motivera och bevisa lämpligheten av gjorda metodval. Regeringen delar den uppfattningen. I inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns en bestämmelse som innebär att räkenskaperna för en näringsverksamhet är utgångspunkten för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten (14 kap. 4 § IL). Detta gäller under förutsättning att periodiseringen i bokslutet är förenlig med god redovisningssed. Såväl Skatteverket som företaget blir då bundna av den värdering och periodisering som skett i bokslutet (RÅ 1999 ref. 32). Detta gäller även om en annan värdering eller periodisering hade varit möjlig enligt god redovisningssed. Om klassificeringen och periodiseringen strider mot god redovisningssed är man inte bunden till räkenskaperna och en justering kan göras. Regeringen anser att motsvarande princip ska gälla också för tilläggsskatten. Tilläggsskatten ska beräknas utifrån de principer som moderföretaget tillämpar i sin koncernredovisning. Av det följer att det är de faktiskt använda principerna som ska få genomslag och om redovisningsreglerna tillåter olika val så ska det val som företaget rent faktiskt har gjort i koncernredovisningen användas. Någon uttrycklig lagregel om detta är inte nödvändig.

Det som ska beräknas är en koncernenhets resultat, inte koncernens. Av artikel 15.1 i direktivet framgår att denna beräkning ska göras före eliminering av koncerninterna transaktioner, se mer om detta nedan.

Ett svenskt företag kan inte tillämpa IFRS fullt ut i sin årsredovisning. Det gäller exempelvis värdering till verkligt värde av vissa tillgångar. Inte heller kan obeskattade reserver och bokslutsdispositioner, såsom avsättning till periodiseringsfond och överavskrivningar på inventarier hanteras på det sätt som gäller vid tillämpning enligt IFRS. Vid beräkningen av det justerade resultatet måste ett svenskt företag därför göra omräkningar av sådana poster så att de överensstämmer med vad som gäller enligt koncernredovisningen. Till exempel kommer därför överavskrivningar och avsättning till periodiseringsfond att behöva delas upp på en del som avser eget kapital och en del som avser latent skatt, på samma sätt som görs i koncernredovisningen. Av punkt 3 i kommentaren till artikel 3.1.2 i modellreglerna (motsvarar artikel 15.1 i direktivet) framgår att intäkts- och kostnadsposter som återfinns i koncernredovisningen men inte i redovisningen för koncernenheten får beaktas i den utsträckning de kan kopplas till en enhet på ett trovärdigt och konsekvent sätt.

Nedan behandlas en ytterligare justering som behöver göras avseende enheter som har förvärvats, vilket framgår av artikel 34.3 i direktivet (se avsnitt 12.7). Av bestämmelsen framgår att en enhets justerade resultat ska beräknas utifrån de värden som redovisats omedelbart före förvärvet vad avser enhetens tillgångar och skulder. Denna bestämmelse kan mycket förenklat förklaras enligt följande.

En koncernredovisning innebär en redovisning för samtliga företag som ingår i koncernen som om de vore ett enda företag. Det innebär exempelvis att alla koncerninterna poster (fordringar, skulder, intäkter och kostnader) ska elimineras (jfr ovan). I stället för moderföretagets bokförda värde på aktierna i ett dotterföretag ska dotterföretagets tillgångar och skulder tas med. När ett moderföretag förvärvar aktierna i ett dotterföretag måste det därför göra en analys (förvärvsanalys) av de olika tillgångar och skulder som dotterföretaget har. I förvärvsanalysen tar man upp de värden på tillgångarna och skulderna som respektive post rent faktiskt har oberoende av vilket bokfört värde den har i dotterföretagets egen redovisning. Det är dessa värden som kommer in i koncernredovisningen och som används för den koncernmässiga resultatberäkningen. Det innebär att de värden som olika tillgångar har i redovisningen för den juridiska personen ofta skiljer sig åt från de värden som finns i koncernredovisningen.

Enligt huvudregeln för tilläggsskatten ska en enhet beräkna det justerade resultatet utifrån de principer som används i koncernredovisningen. Bestämmelsen i 7 kap. 55 § innebär ett viktigt undantag från denna princip beträffande sådana dotterföretag som har förvärvats av moderföretaget (och alltså inte bildats av moderföretaget). Enligt bestämmelsen ska man bortse från de koncernmässiga anskaffningsvärdena på olika tillgångar och skulder som kommer fram i förvärvsanalysen och som sedan tas med i koncernredovisningen. Resultatberäkningen för tilläggsskatten ska i stället göras utifrån de värden som finns i dotterföretagets egen redovisning. Detta gäller oavsett när i tiden ett visst dotterföretag har förvärvats och alltså inte enbart för sådana dotterföretag som förvärvas efter lagens ikraftträdande.

Undantag från regeln om beräkning av det justerade resultatet

Bestämmelsen i 15.1 i direktivet om beräkningen av det justerade resultatet innebär att koncernenhetens resultat ska beräknas med ledning av redovisningsprinciperna i moderföretagets koncernredovisning. Från denna bestämmelse finns i direktivet några undantag.

I artikel 15.2 finns ett undantag som innebär att andra redovisningsprinciper får tillämpas vid beräkningen av det justerade resultatet om det inte är rimligt att fastställa en koncernenhets resultat med ledning av moderföretagets koncernredovisningsprinciper. Då får resultatet i stället beräknas på grundval av en annan allmänt erkänd redovisningsprincip eller en godkänd redovisningsstandard. Som förutsättning gäller till att börja med att den standard som då tillämpas är den som enheten använder för att upprätta sina räkenskaper och att uppgifterna i räkenskaperna är tillförlitliga. Dessutom finns en beloppsmässig gräns. Delresultatposter ska justeras till det som gäller enligt principerna i moderföretagets koncernredovisning om de beloppsmässiga skillnaderna som uppstår till följd av en enskild princip eller standard överstiger en miljon euro. Justering behöver dock bara göras för permanenta skillnader mellan de två redovisningsstandarderna. Skillnader som innebär att intäkter tas upp eller kostnader dras av i en annan takt enligt standarderna berörs alltså inte av denna bestämmelse.

Om moderföretaget inte tillämpar en allmänt erkänd redovisningsstandard i sin koncernredovisning ska beräkningen av koncernenhetens resultat justeras för att hindra en eventuell betydande snedvridning av konkurrensen (artikel 15.3). Det är det andra undantaget i direktivet. Regeln innebär att enheten som utgångspunkt kan använda moderföretagets principer även om de inte motsvarar de principer som används i en allmänt erkänd redovisningsstandard. Om en enskild princip eller ett särskilt förfarande ger beloppsmässiga konsekvenser som innebär skillnader i förhållande till en sådan allmänt erkänd princip som överstiger 75 miljoner euro under ett räkenskapsår uppkommer en betydande snedvridning av konkurrensen vilket medför att resultatet ska justeras (artikel 15.6 andra stycket och artikel 3.27).

Det tredje undantaget gäller för det fall moderföretaget inte upprättar någon koncernredovisning över huvud taget (artikel 15.4). Enhetens resultat ska då beräknas med ledning av en allmänt erkänd redovisningsstandard. Den kan också beräknas med ledning av en godkänd redovisningsstandard, men då måste resultatet justeras för att förhindra en eventuell väsentlig snedvridning av konkurrensen på motsvarande sätt som angetts ovan.

Ett ytterligare undantag gäller nationell tilläggsskatt. Beträffande sådan får det justerade resultatet för koncernenheter i den staten fastställas i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i moderföretagets årsredovisning (artikel 15.5). I fråga om en godkänd redovisningsstandard gäller det bara under förutsättning att resultatet justeras för att undvika en betydande snedvridning av konkurrensen.

Det föreslås att direktivets regler i artikel 15 om vilken redovisning som ska användas som utgångspunkt för beräkningen ska införas i lagen om tilläggsskatt.

8.1.2 Justeringar i förhållande till redovisningen

Regeringens förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets ska införas som gäller vilka justeringar som ska göras i förhållande till redovisningen (delar av artikel 16).

Livförsäkringsaktiebolag som inte får dela ut vinst och ömsesidiga försäkringsbolag ska justera resultatet genom att dra av eller ta upp belopp som förs över till respektive tas i anspråk från konsolideringsfonden.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår inte något införande av artikel 16.2.e i lagen om tilläggsskatt eller av bestämmelser om att vissa livförsäkringsaktiebolag ska justera det beräknade resultatet för ökning eller minskning av konsolideringsfond.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* har en språklig synpunkt beträffande de skatter som justeringen avser samt avseende koncerninterna finansieringskonstruktioner. *FAR* och *Skatteverket* har efterfrågat förtydligande om hanteringen av pensioner. *Folksam ömsesidig livförsäkring (Folksam Liv)* och *Livförsäkringsbolaget Skandia, ömsesidigt (Skandia Liv)*, har påtalat att förslagets utformning medför en påtaglig risk för att svenska ömsesidiga livförsäkringsbolag kan drabbas av betydande kostnader för tilläggsskatt.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 16 i direktivet finns bestämmelser om att det resultat som är utgångspunkten för beräkningen ska justeras genom att poster antingen dras ifrån eller läggs till. Dessa justeringar gäller:

- nettoskatteskostnaden,
- undantagna utdelningar,
- undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen,
- omvärdering av materiella anläggningstillgångar,
- omorganisering,
- asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta,
- mutor och böter,
- fel under tidigare perioder och byte av redovisningsprinciper,
- pensionskostnader,
- armlängdsprincipen,
- skattetillgodohavanden,
- koncerninternt finansieringsarrangemang,
- försäkringsbolag, och
- övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål.

Artikel 16.1 innehåller definitioner. De materiella justeringsbestämmelserna finns i artikel 16.2, 16.4, 16.5, 16.8, 16.10 och 16.11. Bestämmelser motsvarande direktivets bestämmelse om vilka justeringar som ska göras av resultatet i förhållande till redovisningen ska föras in i kapitel tre i lagen om tilläggsskatt. Definitionen av portföljandelar

behandlas dock i avsnitt 7.3. Artikel 16 innehåller även ett antal bestämmelser med valmöjligheter. Dessa behandlas i avsnitt 9.

Nedan behandlas justeringar som inte avser valmöjligheter.

Nettoskattekostnaden

Det redovisade resultatet ska justeras, så att det inte påverkas av *nettoskattekostnaderna* (artikel 16.1 a och 16.2 a i direktivet). Den effektiva skattesatsen ska beräknas med ledning av det justerade resultatet. Om beräkningen ska visa den effektiva skattesatsen kan det justerade resultatet inte innefatta skattekostnader. Dessa måste därför läggas till. Definitionen av *nettoskattekostnaden* innebär att fler skattekostnader ska läggas till det redovisade resultatet, än de som beaktas som en justerad skattekostnad.

Regeringen anser i likhet med *Skatteverket* att uttrycket ”upplupna kostnader” i punkterna 3 och 4 kan riskera att tolkas fel och föreslår därför att orden stryks.

Undantagna utdelningar

Undantagna utdelningar ska inte tas med i det justerade resultatet (artikel 16.1 b och 16.2 b). I avsaknad av en sådan bestämmelse hade en enhet som tar emot utdelningar av det aktuella slaget kunnat bli bedömd som lågbeskattad och därmed tilläggsbeskattad. Regler som undantar vissa utdelningar från beskattning finns i många stater. För att undvika att sådana regler allmänt leder till tilläggsbeskattning minskas resultatet med vissa utdelningar, vilket alltså innebär att den effektiva skattesatsen – allt annat lika – ökar.

En första förutsättning för att en utdelning ska vara undantagen är att det inte är ett så kallat portföljinnehav. Definitionen av portföljinnehav finns i 2 kap. 17 § lagen om tilläggs katt. Den innebär att rätten till vinsten, kapitalet eller reserverna i den ägda enheten ska understiga 10 procent. Detsamma gäller för rösträtten. Det är inte tillräckligt att det är fråga om ett portföljinnehav för att utdelningen inte ska undantas. Det krävs också att innehavstiden är kortare än ett år. Tiden räknas från förvärv till vinstutdelning.

Undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen

Även vissa vinster och förluster som avser innehav av ägarintresse ska tas bort från det justerade resultatet (artikel 16.1 c och 16.2 c). Bestämmelsen gäller alltså vinster och förluster som finns med i det redovisade resultatet, men som inte ska beaktas när den effektiva skattesatsen beräknas.

Detta ska gälla för vinster och förluster som beror på förändring av det verkliga värdet. Denna undantagsregel gäller bara i fråga om andra tillgångar än portföljinnehav. Vad som är ett portföljinnehav framgår av definitionsbestämmelsen (se avsnitt 7.3). Det ska också gälla för ägarintresse som redovisas enligt kapitalandelsmetoden. Slutligen ska det gälla vinst eller förlust vid avyttring av andra ägarintressen än sådana som avser portföljinnehav. Regelen om avyttringar motsvarar alltså vad som gäller för värdeförändringar.

Omvärdering av materiella anläggningstillgångar

Redovisningsmässigt gäller att vissa tillgångar kan värderas till verkligt värde. I sådana fall redovisas ofta värdeökningar i övrigt totalresultat (Other Comprehensive Income, OCI) men värdenedgångar i resultaträkningen (om inte värdenedgången avser en värdepuppgång som tidigare har redovisats i OCI). De poster som redovisas i OCI kommer in i eget kapital genom omvärderingsreserven. Det föreslås att värdeökningar och värdenedgångar ska behandlas på samma sätt beträffande tilläggsskatten. Båda ska påverka det justerade resultatet (artiklarna 16.1 d och 16.2 d i minimibeskattningsdirektivet och artiklarna 3.2.1 d och 10.1.1 i OECD:s modellregler).

Förslaget innebär att värdeförändringar som avser materiella anläggningstillgångar som i redovisningen behandlas på det sätt som anges ovan ska öka det justerade resultatet.

Det är bruttobeloppet som ska öka det justerade resultatet. Den totala effekten på det justerade resultatet visar sig först när hänsyn tagits till den framtida skatteeffekten. När tillgången värderas upp i redovisningen, utan att det skattemässiga värdet ändras, uppstår en uppskjuten skatteskuld som ska beaktas inom ramen för det uppskjutna skattejusteringsbeloppet.

I avsnitt 9.1.2 redogörs för en möjlighet att välja att i stället tillämpa realisationsprincipen.

Omorganisering

Redovisningsmässigt tar ett företag med resultatet vid försäljning av tillgångar i resultaträkningen. I vissa fall av omorganisering gäller dock att sådana poster inte ska påverka det justerade resultatet. Bestämmelserna om detta finns i avsnitt 14.8. När dessa regler blir tillämpliga ska alltså resultatet justeras enligt den här punkten (artikel 16.2.e i minimibeskattningsdirektivet).

Asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta

Justering ska göras för asymmetriska vinster eller förluster i utländsk valuta (artikel 16.1 e och artikel 16.2 f i minimiskattedirektivet samt artikel 3.2.1 f i modellreglerna). Bestämmelsen tillämpas när justeringar ska göras av det redovisade resultatet till följd av att den funktionella valutan i redovisningen skiljer sig från beskattningsvalutan, s.k. asymmetriska vinster eller förluster. Om beskattningsvalutan och redovisningsvalutan är densamma behöver ingen justering göras. I så fall får de vinster eller förluster som finns med i redovisningen även genomslag vid beräkningen av det justerade resultatet. Det gäller oavsett hur de har behandlats enligt lokala skatteregler.

För asymmetriska vinster och förluster finns det fyra fall då justering ska ske, nämligen om vinsten eller förlusten

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

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

3. ingår i koncernenhetens redovisade resultat och är hänförlig till fluktuationer i valutakursen mellan en tredje utländsk valuta och koncernenhetens funktionella valuta, eller

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

Den funktionella valutan är den valuta som används för att fastställa enhetens redovisade resultat. Beskattningsvalutan är den valuta som används för att fastställa koncernenhetens skattepliktiga inkomst när medräknade skatter beräknas. Med en tredje utländsk valuta avses en valuta som varken är enhetens funktionella valuta eller beskattningsvaluta.

Mutor och böter

Vissa kostnader får av policyskäl inte räknas med i det justerade resultatet (artikel 16.1 f och artikel 16.2 g i direktivet). Det gäller för det första betalningar som är olagliga antingen i den stat där koncernenheten eller moderföretaget hör hemma. Detta gäller oavsett hur stora de är. Exempelvis bör mutor och provisioner omfattas men tillämpningsområdet ska inte vara begränsat till sådana utgifter. Det bör för det andra också gälla böter och sanktioner. Dessa bör inte få räknas med i det justerade resultatet om beloppet överstiger 50 000 euro i den funktionella valutan hos den koncernenhet som fått boten eller sanktionsavgiften. Av kommentaren till modellreglerna (p 78 till artikel 3.2.1 g) framgår att beloppsgränsen gäller i förhållande till ett enskilt bötes- eller sanktionsbelopp. Om det handlar om till exempel en samlad bot för flera överträdelse av samma slag under en begränsad tidsperiod och boten gäller för överträdelse under perioden, ska beloppsbegränsningen gälla för det samlade bötesbeloppet.

Fel under tidigare perioder och byte av redovisningsprinciper

Rättelser av fel under tidigare perioder och byte av redovisningsprinciper behandlas i artikel 16.1 g och artikel 16.2 h i direktivet.

Enligt IFRS gäller översiktligt att ett väsentligt fel i en redovisning från ett tidigare räkenskapsår ska rättas antingen genom att jämförelsetalet för detta år räknas om eller – om felet uppstod ett tidigare år – genom att ingående balans för tillgångar, skulder och eget kapital för föregående räkenskapsår räknas om. Om felet rättas genom justering av ingående balans kommer det redovisade resultatet för det år felet upptäcktes inte att justeras. Utan någon korrigering skulle i så fall ett rättat belopp aldrig vare sig tas upp till beskattning eller dras av (beroende på om det är en intäkt- eller kostnadspost som rättas). Genom förslaget säkerställs att beloppet påverkar det skattepliktiga resultatet. Om ett fel har rättats genom en redovisning direkt mot eget kapital ska ett belopp motsvarande korrigeringsbeloppet öka eller minska det justerade resultatet. Från denna bestämmelse finns ett undantag, nämligen om en sådan korrigering av tidigare fel resulterat i en väsentlig minskning av en sådan skuld avseende medräknade skatter som avses i 4 kap. 24 § andra stycket lagen om tilläggsskatt. Sådana minskningar behandlas i avsnitt 9.3.

En justering måste också göras beträffande en sådan korrigeringspost som uppstått till följd av byte av redovisningsprinciper eller policy, om

den redovisats direkt mot eget kapital och om den avser en post som ingår i det justerade resultatet.

Pensionskostnader

Resultatet ska justeras för skillnaden mellan den pensionskostnad som ingår i redovisningen och det belopp som tillförts en pensionsenhet under räkenskapsåret, vilket framgår av artikel 16.1 h och artikel 16.2 i direktivet. Av kommentaren till modellreglerna framgår att regeln motiveras av två skäl. Ett syfte med bestämmelsen är att uppnå samstämmighet med lokala skatteregler, som ofta kräver att bokförda pensionskostnader också motsvaras av en faktisk betalning för att de ska vara skattemässigt avdragsgilla. Bestämmelser syftar också till att uppnå likvärdiga villkor för koncernenheter som använder sådana redovisningsstandarder som innebär att pensionsskulder kostnadsförs direkt mot eget kapital. Genom att koppla avdraget vid beräkningen av det justerade resultatet till betalningen, säkerställs att kostnaden beaktas även om den inte redovisats som en kostnad i resultaträkningen. *Skatteverket* och *FAR* har påpekat att utredningens förslag inte helt överensstämmer med direktivet. De menar att tillämpningen blir för snäv eftersom situationen att årets redovisade pensionskostnad är lägre än det belopp som överförs till en pensionsenhet inte omfattas av utredningens förslag. Regeringen delar uppfattningen och föreslår en lydelse som bättre överensstämmer med direktivets lydelse.

Den begränsning som följer av bestämmelsen ska endast gälla i det fall det är fråga om pensioner som tryggas just genom överföringar till pensionsenheter. Begreppet pensionsenhet är definierat i lagen och diskuteras närmare i avsnitt 6.2.6 ovan. Andra pensionslösningar berörs inte av bestämmelsen. Kostnaden för sådana pensionslösningar ska hanteras enligt huvudregeln (se den föreslagna bestämmelsen i 3 kap. 2 § lagen om tilläggs-skatt) dvs. utifrån de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning.

Enligt svensk skatterätt kan en arbetsgivares utfästelse om framtida pension tryggas med avdragsrätt på olika sätt. Det kan ske genom överföring till en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen, genom en överföring till utländskt tjänstepensionsinstitut som likställs med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen, genom betalning av en premie för en pensionsförsäkring och genom avsättning i balansräkningen. En arbetsgivare kan också betala ut pension till de tidigare anställda utan att det motsvaras av något tidigare tryggnad, s.k. direktpension. Tryggnad genom avsättning i balansräkningen och direktpension omfattas som framgår ovan inte av den nu aktuella regeln i lagen om tilläggs-skatt.

Enligt svensk praxis gäller, vid tryggnad av en pensionsutfästelse genom att föra över tillgångar till en pensionsstiftelse eller genom betalning av premier för pensionsförsäkring, att för att få avdrag under beskattningsåret ska arbetsgivaren ha gjort den aktuella betalningen senast när arbetsgivaren ska ha lämnat sin inkomstdeklaration. Skatteverket efterfrågar ett förtydligande av hur justeringsregeln ska fungera för svenska förhållanden och föreslår att lagtexten kan ändras så är att justering inte behöver göras om överföringen sker för beskattningsåret. En sådan reglering skulle enligt Skatteverket vara neutral med skrivningarna

och exemplen i vägledningen. FAR å andra sidan konstaterar att den svenska avdragsprincipen inte kan upprätthållas för tilläggsskatten. Regeringen konstaterar att direktivets ordalydelse i den svenska språkversionen är ”under räkenskapsåret” medan motsvarande skrivning i den engelska språkversionen är ”for the fiscal year”. Det finns ett berättigat intresse av att säkerställa att avdrag endast medges för pensionskostnader som motsvaras av en faktisk betalning. Det är däremot inte avgörande att en sådan betalning har skett före räkenskapsårets utgång utan någon eller några månaders fördröjning bör accepteras. Enligt regeringens mening är det därför lämpligt att i enlighet med direktivets engelska språkversion använda uttrycket ”för räkenskapsåret”. Regeringen bedömer att den ordning som gäller enligt svensk praxis, att avdragsrätt förutsätter att betalning har skett före det att arbetsgivaren ska lämna in sin inkomstdeklaration, på ett godtagbart sätt säkerställer att den bokförda pensionskostnaden också motsvaras av en betalning för det aktuella räkenskapsåret.

Armlängdsprincipen

Justering ska även göras enligt den så kallade armlängdsprincipen (artikel 16.4 i minimibeskattningsdirektivet och artikel 3.2.3 i modellreglerna). Med *armlängdsprincipen* avses att villkoren för en transaktion mellan koncernenheter ska bestämmas enligt de villkor som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag för motsvarande transaktion under jämförbara omständigheter.

Justeringen innebär att transaktioner mellan koncernenheter belägna i olika stater som inte redovisas till samma belopp i de båda koncernenheternas räkenskaper eller som inte är förenliga med armlängdsprincipen ska justeras så att de uppgår till samma belopp och är förenliga med armlängdsprincipen. Det innebär också att en förlust vid försäljning eller annan överföring av en tillgång mellan två koncernenheter i samma stat som inte redovisats enligt armlängdsprincipen ska justeras enligt denna princip om förlusten ingår i beräkningen av det justerade resultatet.

Skattetillgodohavanden

En justering ska göras för skattetillgodohavanden (artikel 16.5 i minimibeskattningsdirektivet). Kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som en intäkt vid beräkningen av det justerade resultatet. Icke-kvalificerade skattetillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt. Innebörden av begreppen behandlas i avsnitt 7.7.

Koncerninternt finansieringsarrangemang

I vissa fall ska justering göras för kostnader för *koncerninterna finansieringsarrangemang* (artikel 16.8 i minimibeskattningsdirektivet). Det är bara en enhet som har en kostnad som ska göra justeringen. Med koncerninterna finansieringsarrangemang avses enligt direktivet att en eller flera koncernenheter ger tillgodohavanden till eller på annat sätt gör investeringar i en eller flera andra sådana koncernenheter.

Justeringen innebär att resultatet ska ökas med kostnader som är hänförliga till ett finansieringsarrangemang om

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

2. det koncerninterna finansieringsarrangemanget rimligen kan förväntas öka koncernhetens kostnader under den tid finansieringsarrangemanget löper utan att detta leder till en motsvarande ökning av den beskattningsbara inkomsten för den koncernenhet som ger krediten eller gör investeringen, och

3. den koncernenhet som ger krediten eller gör investeringen hör hemma i en stat som inte är en lågbeskattad stat eller som inte skulle ha varit en lågbeskattad stat om de intäkter som är hänförliga till krediten eller investeringen inte tillfallit den koncernenheten.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att regeln exempelvis kan bli tillämplig om en koncernenhet i en stat med hög skatt har sparade avdrag för räntekostnader som inte har kunnat utnyttjas och som troligen inte kommer att kunna utnyttjas i framtiden. Under sådana förhållanden kan koncernenheten ta emot ränteintäkter upp till det sparade avdragsutrymmet utan att det leder till någon effektiv beskattning i den staten. Bestämmelsen är tänkt att förhindra kringgående av reglerna om tilläggsskatt på så sätt att en koncernenhet i en lågbeskattad stat minskar eller eliminerar sin tilläggsskatt genom att betala räntor eller liknande till koncernenheten med sparade avdragsutrymme (som på grund av det sparade avdragsutrymmet inte får motsvarande höjning av sin skattekostnad).

Utredningen använde uttrycket ”finansieringskonstruktion” för att beskriva det som avses. Skatteverket anser att ”finansieringsarrangemang” på ett bättre sätt anknyter till hur motsvarande begrepp har använts tidigare. Regeringen delar den uppfattningen och föreslår att uttrycket ”koncerninternt finansieringsarrangemang” ska användas i den bestämmelse som införs.

Försäkringsföretag

Vid beräkningen av det justerade resultat ska ett försäkringsföretag enligt Artikel 16.10 i direktivet göra vissa justeringar i förhållande till det redovisade resultat.

I utredningens förslag användes begreppet försäkringsbolag. I inkomstskattelagen används i stället begreppet försäkringsföretag. I försäkringsrörelselagen används begreppet försäkringsföretag som samlingsnamn för försäkringsaktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag och försäkringsförening. Regeringen anser att samma begrepp som används i inkomstskattelagen bör användas även i lagen om tilläggsskatt, men eftersom lagstiftningen inte bara ska tillämpas avseende svenska företag innebär det inte att termen ska tolkas strikt i enlighet med försäkringsrörelselagen, utan även utländska motsvarigheter ska omfattas.

I kommentaren till modellreglerna beskrivs bakgrunden till regeln. 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. Ett försäkringsföretag kan vara skyldigt att betala skatt på avkastning som tillfaller en försäkringstagare. Skattekostnaden kan behandlas som en rörelsekostnad som vidarefaktureras till försäkrings-

tagaren, vilket innebär att försäkringsföretaget redovisar både en kostnad och en intäkt om samma belopp. Det sammanlagda resultat blir då noll, vilket innebär att skattekostnaden inte påverkar beräkningen av företagets effektiva skattesats enligt modellreglerna. Enligt vissa redovisningsstandarder kan dock sådan skatt, som har betalats å en försäkringstagares vägnar, behandlas som en inkomstskatt. Om kostnaden skulle behandlas som en medräknad skatt, och inte som en rörelsekostnad, skulle det leda till en felaktigt beräknad effektiv skattesats. För att motverka en sådan effekt undantas skatter som betalas å försäkringstagares vägnar från medräknade skatter (se nedan i avsnitt 8.2.1). För att uppnå neutralitet krävs då också att motsvarande intäktspost undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Syftet med bestämmelsen är alltså att uppnå neutralitet mellan kostnadsposter och intäktsposter avseende skatter som betalas av försäkringsföretag, å försäkringstagares vägnar.

Om ett försäkringsföretag behandlar en sådan skattekostnad som en rörelsekostnad och tar upp motsvarande intäktspost i resultaträkningen, behöver någon justering inte göras enligt den nu aktuella bestämmelsen. Det är endast om den betalda skatten har redovisats som en skattekostnad – och i enlighet med 3 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt inte behandlas som en medräknad skatt – som den motsvarande intäktsposten inte ska tas upp vid beräkningen av det justerade resultatet i enlighet med den nu aktuella bestämmelsen.

På motsvarande sätt kan det också finnas skillnad i hur ett försäkringsföretag redovisar avkastning på försäkringstagares kapital, och den effekt som avkastningen har på försäkringsföretagets skuld till försäkringstagarna. Enligt vissa redovisningsstandarder kan sådana poster i vissa fall redovisas direkt mot eget kapital och inte över resultaträkningen. Enligt en uttrycklig regel ska därför, i det justerade resultatet, eventuell avkastning på försäkringstagarnas kapital som inte återspeglas i försäkringsföretagets redovisning av nettovinst eller nettoförlust tas med, i den mån motsvarande ökning eller minskning av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av nettovinst eller nettoförlust.

Vidare har *Folksam Liv* och *Skandia Liv* påtalat att de föreslagna reglerna om beräkningen av det justerade resultatet kan leda till en ökad och ojämlig beskattning av det pensions- och sparkapital som är placerat hos ömsesidiga livförsäkringsbolag jämfört med vinstutdelande livförsäkringsbolag. Skälet för det är att svenska ömsesidiga livförsäkringsbolag, till skillnad från vinstutdelande livförsäkringsbolag, normalt har betydande bokföringsmässiga överskott. Dessa överskott förs i normalfallet till konsolideringsfonden. Konsolideringsfonden utgör bundet eget kapital i livförsäkringsbolaget och får normalt bara användas till förlusttäckning eller återbäring. Överskotten i konsolideringsfonden tillhör försäkringstagarna men förvaltas av bolaget.

Regeringen instämmer i *Folksam Livs* och *Skandia Livs* bedömning att reglerna om tilläggsskatt inte bör innebära ökad beskattning av överskott i ömsesidiga livförsäkringsbolag som är hänförligt till försäkringstagarna. Stöd för denna uppfattning finns i punkterna 6–8 i OECD:s administrativa riktlinjer från den 1 februari 2023, [3.6 Application of Article 7.5 to Mutual insurance companies [AG22.04.T7], vilket motsvarar artikel 42 i direktivet. Detta synsätt bör även gälla i fråga om livförsäkringsbolag som

inte får dela ut vinst. Regeringen föreslår därför att ömsesidiga livförsäkringsbolag och livförsäkringsaktiebolag som inte får dela ut vinst ska justera det beräknade resultatet för förändringar i konsolideringsfonden. Vinst som överförs till fonden ska dras av och återföring från fonden för att täcka förlust ska tas upp vid beräkningen.

Övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål

I vissa fall ska en justering göras avseende övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål (artikel 16.11 i direktivet). Koncerner som berörs av särskilda tillsyns- eller regleringskrav inom den finansiella sektorn kan emittera skulder som har stora likheter med eget kapital och som därför kan ingå i kapitalbasen. Sådana instrument kan konverteras till eget kapital eller skrivas ner om vissa förutsättningar är uppfyllda. De kan även ha andra egenskaper som underlättar absorbering av förluster vid en finansiell kris.

Redovisningsmässigt behandlas sådana instrument vanligtvis som eget kapital hos emittenten. För tilläggsskatten gäller att en emittent får dra av sådana kostnader vid beräkning av det justerade resultatet samtidigt som den som innehar instrumentet ska ta upp motsvarande intäkt. Redovisningen ska därför justeras så att detta resultat uppnås. Om en emittent redan har kostnadsfört exempelvis en ränta ska därför ingen justering göras. En innehavare av instrumentet som intäktsfört en intäkt ska inte heller göra någon justering.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 3 kap. 8–22 §§ i lagen om tilläggsskatt.

8.2 Beräkning av den justerade skattekostnaden

8.2.1 Medräknade skatter (covered taxes)

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande direktivets regler om medräknade skatter ska införas (artikel 20). Även bestämmelser motsvarande direktivets regler om fördelning av skatt vid koncerninterna utdelningar ska införas (artikel 24.5).

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

Promemorians förslag: överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *FAR* och *Svensk Försäkring* efterfrågar förtydligande om avkastningsskatten är en medräknad skatt.

Skälen för regeringens förslag: Syftet med minimibeskattningsdirektivet är att säkerställa att inkomster inte blir lågbeskattade. För att bedöma om de i ett enskilt fall är det måste de skattekostnader som gäller inkomstskatt sättas i relation till resultatet. För att avgränsa vilka skattekostnader som är relevanta behövs regler om vilka skattekostnader som ska medräknas och vilka som inte ska det.

I artikel 20.1 i minimibeskattningsdirektivet finns regler om vilka skattekostnader som ska räknas med när det avgörs om ett bolag är låg-

beskattat eller inte. Utgångspunkten är att de skattekostnader som gäller inkomstskatt och som tagits med i räkenskaperna ska beaktas. Det gäller skatt som redovisas i enhetens räkenskaper och som avser koncernenhetens intäkter eller vinster eller dess andel av intäkter eller vinster i annan koncernenhet som den har ett ägarintresse i. För att det ska bli en enhetlig och korrekt beräkning av den effektiva skattesatsen måste vissa skatter som inte har formen av bolagsskatt medräknas. Det gäller skatt på utdelad vinst och utdelning på vinstmedel som bedömts ha delats ut samt skatt på andra kostnader än rörelsekostnader som tas ut enligt ett utdelningsskattesystem. Det gäller också skatt som påförs i stället för allmänt tillämplig bolagsskatt och skatt som tas ut med hänvisning till balanserade vinstmedel och eget kapital. *FAR* och *Svensk Försäkring* har särskilt efterfrågat hur den svenska avkastningsskatten på pensionsmedel ska hanteras. Denna skatt är en skatt på en schablonmässigt beräknad avkastning på pensionskapital. Avkastningsskatten är en skatt som tas ut i stället för ”vanlig” bolagsskatt och den omfattas därför av artikel 20.1.c vilket motsvarar 3 kap 25 § 3 i lagen om tilläggs-skatt.

För att uppfylla syftet behöver vissa skatter som tagits med i räkenskaperna tas bort vid beräkningen av den justerade skattekostnaden. Bestämmelser om detta finns i artikel 20.2. Det gäller till exempel tilläggs-skatt, icke-kvalificerat imputationsbelopp och skatt som betalas av ett försäkringsbolag avseende avkastning till försäkringstagare (se ovan avsnitt 8.1.2 under rubriken *Försäkringsföretag*).

Av artikel 24.5 i minimibeskattningsdirektivet följer att skattekostnad för utdelning i räkenskaperna hos en ägarenhet ska fördelas till den koncernenhet som lämnat utdelningen under räkenskapsåret. Bestämmelsen motsvaras av artikel 3.2 e i modellreglerna. Bestämmelser bör införas om att skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ lagen om tilläggs-skatt i en koncernenhets räkenskaper för utdelning som under räkenskapsåret lämnats från en annan koncernenhet ska fördelas till denna andra koncernenhet.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 3 kap. 24–28 §§ i lagen om tilläggs-skatt.

8.2.2 Justeringar hänförlig till aktuell skatt

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande direktivets regler om justeringar hänförliga till aktuell skatt ska införas (artikel 21.1–21.4).

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

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Den aktuella skattekostnaden i den redovisning som ligger till grund för resultatberäkningen är utgångspunkten för de regler om justeringar av aktuell skatt som finns i artikel 21.2–21.4. Regler motsvarande dessa artiklar ska föras in i lagen om tilläggs-skatt. Det finns olika skäl som ligger bakom dessa justeringar. Posterna behandlas närmare i författningskommentaren.

Följande poster ska läggas till den bokförda kostnaden för aktuell skatt vid beräkningen av den justerade skattekostnaden:

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

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

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

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

Den bokförda aktuella skattekostnaden ska minskas med följande:

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

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

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

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

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

Punkten 3 ska inte tillämpas på kvalificerade skattetillgodohavanden.

Ett exempel på en justering som ska göras gäller skattekostnader som inte redovisas under den rubriken. Det kan vara så att vad som i praktiken är en skattekostnad inte redovisas som en skattekostnad utan som ett annat slags kostnad i resultaträkningen. Eftersom utgångspunkten är den redovisade skattekostnaden måste skattekostnaden justeras, så att även sådana kostnader beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen.

Ett annat exempel gäller betalning av vissa skatter, som tidigare inte tagits med i skattekostnaden. När skatten som tidigare räknats bort genom tillämpning av reglerna för det uppskjutna skattejusteringsbeloppet regleras ska det belopp som betalas läggas till skattekostnaden för det innevarande året.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 3 kap. 23, 24, 29 och 30 §§ i lagen om tilläggsskatt.

8.2.3 Justeringar hänförliga till uppskjuten skatt

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande direktivets regler om justeringar hänförliga till uppskjuten skatt ska införas (artikel 22).

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

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *FAR* anser att det finns oklarheter beträffande uppskjuten skatt hänförlig till överavskrivningar på immateriella tillgångar och beträffande hanteringen av leasingtransaktioner. Även *Bankföreningen* och *Finansbolagens förening* tar upp hanteringen av leasingtransaktioner. Bankföreningen menar att det är oklart vilken påverkan som reglerna får på finansiell leasing och anser att det är önskvärt med en snar översyn av reglerna efter ikraftträdandet för att korrigera eventuella fel och förbiseenden. Finansbolagens förening anser att konsekvenserna av de remitterade förslagen är svåra att överblicka men de kan förmodas leda till stora tillämpningsproblem och omotiverad såväl under- som dubbelbeskattning (av bl.a. finansiell leasing), vilket inte bör vara godtagbart. Regelverket bygger mycket på IFRS, som till stora delar ligger utanför nationell demokratisk kontroll. De svenska reglerna bygger på de redovisningsregler som gäller för juridisk person. Det medför att en mängd tillämpningsproblem kommer att uppstå. De svenska nationella skattereglernas utformning har även en positiv effekt på investeringar genom att företag som inte redovisar vinst indirekt kan få skattemässiga fördelar genom leasegivarens avdragsrätt vid inköp av objekt som leasas ut. *FAR* har också uppmärksammat vissa asymmetriska effekter som kan uppkomma i samband med koncernbidrag. *Näringslivets skattedelegation* till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* med flera hänvisar och *Näringslivets Regelnämnd NNR* anser att värdet av periodiseringsfonder begränsas och att det därför bör övervägas att komplettera dagens möjligheter till förlustutjämning med andra kompenserande åtgärder. *Skatteverket* efterfrågar ett förtydligande om att punkten avseende valutafluktuationer bara avser orealiserade poster. *Svensk Försäkring* menar att ett skadeförsäkringsföretags säkerhetsreserv ska anses som en försäkrings-teknisk reserv enligt artikel 22.8 i direktivet. Även *Finansinspektionen* vill ha ett förtydligande beträffande säkerhetsreserven.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår ovan är utgångspunkten för att beräkna om inkomster är lågbeskattade det justerade resultatet, se avsnitt 8.2. För att bedöma om inkomsterna är lågbeskattade eller inte måste skattekostnaderna hänföras till rätt år. Regelverket utgår från koncernernas redovisade uppskjutna skatt för att säkerställa att skattekostnader hänförs till rätt år.

Det är förändringen av posten uppskjuten skatt i redovisningen som påverkar skattekostnaden för det aktuella året. Det är förändring som är utgångspunkt för att bestämma det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Det är benämningen på den kostnad som avser uppskjuten skatt efter att den justerats utifrån direktivets regler. Bestämmelserna finns i artikel 22 i minimibeskattningsdirektivet.

För att stora uppskjutna skatteskulder i jurisdiktioner med en relativt sett högre beskattning i bolagssektorn inte ska medföra att inkomster i samma land som är lågbeskattade betraktas som högre beskattade än vad de i själva verket är gäller generellt att uppskjutna skatteskulder inte får beräknas utifrån en högre skattesats än minimiskattesatsen på 15 procent. Motsvarande gäller för uppskjutna skattefordringar. I artikel 22.6 finns en möjlighet att beakta en uppskjuten skattefordran till 15 procent även om den aktuella skattesatsen i landet är lägre än 15 procent. *FAR* har påpekat att ett företag som lämnar koncernbidrag för att täcka en förlust som uppkommit under tidigare år kommer att sänka sin skattekostnad med

20,6 procent samtidigt som det mottagande bolagets uppskjutna skattefordring bara minskar med 15 procent. Det kan konstateras att detta är en naturlig konsekvens av att uppskjutna skatteskulder och skattefordringar bara får beaktas med hänsyn till en skattesats på 15 procent.

5-årsgräns för uppskjutna skatteskulder

För att säkerställa att lågbeskattade inkomster verkligen blir föremål för tilläggsbeskattning finns en regel (artikel 22.7) som innebär att det finns en gräns för hur länge uppskjutna skatteskulder får påverka skattekostnaden. Om en sådan regel inte fanns skulle systemet med redovisade uppskjutna skatteskulder kunna leda till att skattekostnader som i praktiken aldrig betalas skulle beaktas vid bedömningen av om en koncern i en stat är lågbeskattad.

Regeln träffar vissa uppskjutna skatteskulder som ingår i beräkningen av skattekostnaden och som inte betalats eller reglerats i redovisningen senast fem år från det att skulden först redovisades. Blir skatteskulden äldre än fem år ska skattekostnaden för det år när skulden först redovisades räknas om. Det kan leda till att ett tillkommande tilläggskattebelopp ska betalas.

Näringslivets skattedelegation och *Näringslivets Regelnämnd* anser att femårsregeln gör att värdet av en avsättning till periodiseringsfond begränsas och att det därför bör övervägas att komplettera dagens möjligheter till förlustutjämning med andra kompenserande åtgärder. Reglerna om förlustutjämning enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ligger dock utanför detta lagstiftningsärende.

Reglerna om periodiseringsfond finns i 30 kap. IL. Juridiska personer får dra av högst ett belopp som motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget (5 §). För juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut måste avdraget göras i räkenskaper (3 §). Varje års avsättning bildar en egen fond (4 §). Ett avdrag ska återföras senast det sjätte året efter det beskattningsår då avdraget gjordes (7 §). Som nämnts i avsnitt 7.3.2 är detta ett område där hanteringen skiljer sig åt i koncernredovisningen respektive redovisningen för juridisk person. I koncernredovisningen kommer posten att delas upp på en del eget kapital och en del uppskjuten skatt. Denna uppskjutna skatt kommer att träffas av femårsregeln. För svenska företag innebär det här att en avsättning till periodiseringsfond bör återföras senast det femte året efter avsättningen för att företaget ska undvika omräkning trots att fonden enligt reglerna i inkomstskattelagen hade kunnat behållas ytterligare ett år. Som remissinstanserna påpekar innebär detta att värdet av en avsättning till periodiseringsfond begränsas i förhållande till vad som är möjligt enligt IL. I Sverige tillämpas ett system där underskott ett visst år kan rullas framåt och kvittas mot framtida vinster. Periodiseringsfonderna funktion innebär emellertid ett sätt för företagen att kvitta förluster även mot tidigare års vinster.

Undantag från femårsregeln

Femårsregeln skulle om den tillämpades undantagslöst kunna leda till att tilläggs-skatt togs ut även ifall då det inte är motiverat. I kommentaren till

modellreglerna anges att temporära skatteskulder som finns kvar under längre tidsperioder är vanliga i många länder och att vissa av dem normalt sett visar på substantiell verksamhet i landet i fråga och inte har sin grund i manipulation av skattesystemet.

För att inte dessa uppskjutna skatteskulder ska leda till en omotiverad tilläggsbeskattning finns i modellreglerna och i direktivet en lista som anger vilket slags temporära skillnader som inte ska träffas av femårsregeln (artikel 22.8). Dessa är:

1. värdeminskingsavdrag avseende materiella tillgångar,
2. kostnader för licenser eller liknande tillgångar som gäller i förhållande till en offentlig förvaltning och ger rätt att använda fast egendom eller nyttja en naturresurs, om nyttjandet medför betydande investeringar i materiella tillgångar,
3. kostnader för forskning och utveckling,
4. kostnader för avveckling och sanering,
5. orealiserade nettovinster vid redovisning till verkligt värde,
6. nettovinster som beror på valutafluktuationer i utländsk valuta,
7. försäkringsreserver och förutbetalda anskaffningskostnader för försäkringsavtal,
8. vinster från försäljning av materiella anläggningstillgångar i samma stat som koncernenheten och som återinvesteras i materiella anläggningstillgångar i samma stat, eller
9. ytterligare belopp som lagts till i redovisningen som en följd av förändring av redovisningsprincipen med avseende på de poster som avses i 1–8.

För sådana temporära skillnader gäller att det inte finns någon tidsmässig begränsning; skatteskulderna får finnas kvar hur länge som helst och det finns inget behov av att särskilja när olika delar av skatteskulden som är hänförlig till en viss tillgång har uppstått.

Det första undantaget gäller uppskjutna skatteskulder som avser materiella tillgångar. Regeringens anser att undantagsbestämmelsen täcker samtliga skatteskulder som uppstår till följd av skillnader i redovisat värde och skattemässigt värde på alla tillgångar som inte är immateriella.

Det gäller således för fastigheter, markanläggningar och andra tillgångar knutna till fastigheter, för maskiner och andra inventarier, men också för lager, naturtillgångar och förnödenheter.

Det spelar ingen roll om skillnaden mellan redovisning och beskattning är hänförlig till beräkning av det initiala anskaffningsvärdet, senare förbättringar eller reparationer eller om de beror på skillnader i principer för av- eller nedskrivning.

Listan med undantag innehåller exempelvis även forskning och utveckling, avveckling och sanering samt redovisning till verkligt värde av orealiserade nettovinster. I likhet med vad *Skatteverket* anför anser regeringen att det av kommentaren till modellreglerna är klart att bara orealiserade valutakursvinster omfattas av punkt 6. För realiserade valutakursvinster blir det inte aktuellt att redovisa uppskjuten skatt.

Svensk Försäkring menar att säkerhetsreserven ska anses vara en försäkringsreserv enligt lagen om tilläggsskatt. Även *Finansinspektionen* efterlyser förtydligande beträffande säkerhetsreserven.

Säkerhetsreserven är en reserv för att täcka sådana förluster i försäkringsrörelsen som beror på slumpmässiga eller i övrigt

svårbedömbara faktorer, till den del reserven inte överstiger vad som behövs för en tillfredsställande konsolidering (39 kap. 8 § IL). Skadeförsäkringsföretag har resultat som kan variera mycket från år till år och avsikten är att de ska kunna utjämna resultatet mellan olika beskattningsår (se prop. 1989/90:110 s. 572 f.). Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om normalplan för skadeförsäkringsföretags beräkning av säkerhetsreserv (FFFS 2013:8) innehåller regler om minskning och ökning av säkerhetsreserven. Vid redovisning enligt IFRS behandlas dock inte säkerhetsreserven som en försäkringsteknisk reserv. Där delas reserven upp i en del eget kapital och en del uppskjuten skatt. Det talar för att säkerhetsreserven inte är en sådan försäkringsteknisk reserv som avses i artikel 22.8 i direktivet. Om säkerhetsreserven inte skulle anses som en sådan reserv har företagen ändå möjlighet att tillgodoräkna sig den uppskjutna skatt som redovisas. Regeringen noterar också att Finansinspektionen menar att – sett till de försäkringar som gett upphov till avsättningen – skulle säkerhetsreserven ofta kunna anses bli återförd till beskattning inom fem år vilket minskar risken för att företagen måste göra en omräkning.

Särskilt om uppskjutna skatteskulder hänförliga till immateriella tillgångar

Som *FAR* noterar ingår inte uppskjutna skatteskulder som är hänförliga till överavskrivningar på immateriella tillgångar i sådana uppskjutna skatteskulder som kan behållas längre tid än fem år. Detta framgår av både modellreglerna och direktivet. För svenska företag kan detta bli svårtillämpat. Enligt de svenska reglerna behandlas immateriella tillgångar som inventarier (18 kap. 1 § andra stycket p.1 IL). Det innebär att reglerna om räknenskapsenlig avskrivning respektive restvärdesavskrivning blir tillämpliga. Förenklat tillåter huvudregeln för räknenskapsenlig avskrivning en avskrivning på 30 procent baserat på inventariernas värde vid årets början med tillägg för årets anskaffningar och avdrag för årets försäljningar. Enligt kompletteringsregeln medges en årlig avskrivning med 20 procent baserat på anskaffningsvärdet. Restvärdesavskrivningen liknar huvudregeln för den räknenskapsenliga metoden men tillåter bara en avskrivning på 25 procent. Reglerna bygger på kollektiv avskrivning och den skattskyldige kan välja fritt mellan 30-procentsregeln i 18 kap. 13 § IL och 20-procentsregeln i 18 kap. 17 § IL ett visst år. Samma metod måste dock tillämpas på hela beståndet i den kategorin men den skattskyldige kan tillämpa olika metoder för de olika kategorier som nämns i 18 kap. 1 § IL. Den skattskyldige kan därmed i princip välja att tillämpa 30-procentsregeln på materiella tillgångar som avses i 18 kap. 1 § första stycket och 20-procentsregeln på immateriella tillgångar som avses i andra stycket 1 IL.

Det är företaget självt som måste visa att en viss latent skatteskuld har återförts senast det femte året. Om ett företag tillämpar 30-procentsregeln och har flera tillgångar som skrivs av i samma kategori (som dessutom har köpts vid olika tillfällen) kan detta medföra svårigheter. Ett sätt för att underlätta bevisbördan skulle dock kunna vara att konsekvent tillämpa 20-procentsregeln för förvärvade immateriella tillgångar. Om en tillgång skrivs av linjärt i koncernredovisningen på 10 år samtidigt som

20-procentsregeln tillämpas skattemässigt och i årsredovisningen kommer den uppskjutna skatteskulden att byggas upp linjärt de första fem åren och därefter återförs linjärt under de kommande fem åren. Det är rimligt att förutsätta att den återföring som görs år sex avser den överavskrivning som gjordes år 1 och med dessa förutsättningar kommer i så fall något tillkommande tilläggsskattebelopp inte att behöva beräknas på grund av dessa överavskrivningar. I det här fallet är det alltså rimligt att anta att återföringen görs enligt en först-in-först-ut-princip.

FAR tar även upp frågan om återföring av överavskrivning på immateriella tillgångar utgör en sådan betalning som avses i 3 kap. 33 § lagen om tilläggsskatt. Paragrafen motsvarar artikel 22.3 i direktivet. I denna artikel behandlas betalning av sådana uppskjutna skatter som inte har påverkat skatteberäkningen ett tidigare år och betalning av sådana uppskjutna skatter som inte återförts inom fem år och som därför lett till omräkning. Artikeln innebär att en sådan uppskjuten skatteskuld som betalas eller återförs i redovisningen efter exempelvis sju år kan beaktas detta år. Det finns anledning att förtydliga det lagförslag som utredningen lämnade och regeringen föreslår därför en justerad ordalydelse.

Särskilt om leasing

FAR, *Bankföreningen* och *Finansbolagens förening* har pekat på att förslaget kan få stora konsekvenser för leasingtransaktioner. Systemet med tilläggsskatt bygger på redovisning enligt IFRS. Samtidigt kan det konstateras att reglerna för leasing skiljer sig mycket åt mellan IFRS och svensk skatterätt. Mycket översiktligt innebär IFRS (och därmed även systemet med tilläggsskatt) att det är leasetagaren som tar upp den leasade tillgången i sin balansräkning och skriver av på den. Leasegivaren tar upp en fordran. Enligt svensk skatterätt ska leasegivaren ta upp tillgången och leasetagaren dra av leasingavgifterna. Eftersom leasegivaren drar av avskrivningar vid beskattningen kommer det skattemässiga resultatet (de första åren av leasingen) att vara lägre än det redovisningsmässiga resultatet. Leasegivaren kommer att redovisa en latent skatt avseende överavskrivningarna. Eftersom leasegivaren kommer att redovisa en fordran (i stället för tillgången) kommer denna latent skatt inte att betraktas som en latent skatt avseende materiella tillgångar. Det innebär i sin tur att om den latent skatten inte återförs inom fem år kommer leasegivaren att bli tvungen att göra en omräkning. Detta kan bli administrativt betungande. Förutom det kan ett leasegivande företag – beroende på dess förhållanden i övrigt – komma att anses lågbeskattat vilket i så fall leder till att det måste betala tilläggsskatt. För tillgångar där redovisningsmässiga avskrivningstiden är 10 år eller kortare kan en leasegivare förmodligen undvika den här effekten genom en konsekvent tillämpning av 20-procents-regeln (jfr ovan). Detta skulle dock ändra de kalkylmässiga förutsättningarna för leasingverksamhet. Eftersom inventarier skrivs av kollektivt kan det bli svårt att tillämpa denna metod om bolaget även har tillgångar som skrivs av på längre tid i redovisningen.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 3 kap. 31–36 §§ lagen om tilläggsskatt.

8.3 Tilläggsenkatt när det inte redovisas vinst

Regeringens förslag: Bestämmelsen motsvarande direktivets regel om tilläggsenkatt när det inte redovisas vinst ska införas (artikel 21.5).

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I en särskild undantagssituation kan tilläggsenkatt få betalas även om enheterna i staten har ett negativt justerat resultat. Direktivets bestämmelse finns i artikel 21.5. En motsvarande bestämmelse införas i lagen om tilläggsenkatt. Bakgrunden till bestämmelsen framgår av punkt 19–21 i kommentaren till artikel 4.1.5 i modellreglerna.

Av kommentaren framgår att regeln bara kommer att tillämpas om koncernen redovisar förlust i en stat. En ytterligare förutsättning är att koncernen redovisar en uppskjuten skattefordran i staten. Denna uppskjutna skattefordran ska dessutom vara större än vad som skulle ha varit möjligt om den uppskjutna fordran hade beräknats enligt modellreglernas bestämmelser. Denna situation kan uppstå när de lokala skattereglerna är mer förmånliga än de regler som justerat resultat som finns i modellreglerna. Den förmånliga behandlingen som de lokala skattereglerna ger ska inte heller vara fråga om rena tidsmässiga skillnader (s.k. temporära skillnader) utan skillnader mellan reglerna som ger upphov till permanenta skillnader mellan redovisning och beskattning. Det kan exempelvis förekomma att en stat tillåter avskrivning utifrån ett högre avskrivningsunderlag än den faktiska anskaffningsutgiften. Eftersom systemet för tilläggsenkatt utgår från de belopp avseende uppskjuten skatt som finns i redovisningen 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 uppskjutna skattefordringen och den uppskjutna skattefordring som koncernen skulle ha redovisat om modellreglernas bestämmelser om justerat resultat hade tillämpats ska behandlas som ett tillkommande tilläggsenkattbelopp.

Det ska införas en bestämmelse i lagen om tilläggsenkatt motsvarande direktivets regel om tilläggsenkatt när det inte redovisas vinst (artikel 21.5).

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 3 kap. 37 § lagen om tilläggsenkatt.

8.4 Beräkningen av den effektiva skattesatsen

Regeringens förslag: Med redovisat resultat avses en koncernenhets redovisade resultat justerat i enlighet med de redovisningsprinciper som moderföretaget tillämpar vid upprättande av koncernredovisning, dock utan eliminering av koncerninterna transaktioner.

Med effektiv skattesats avses kvoten mellan de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och det

sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i den staten. Skattekostnader och justerat resultat som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med. För en statslös koncernenhet ska den effektiva skattesatsen beräknas separat.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår inte att någon definition av begreppet redovisat resultat införs i lagen om tilläggsskatt. Utredningens förslag har därutöver en något annan redaktionell utformning.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag:

Redovisat resultat

För att det ska gå att utföra beräkningen av den effektiva skattesatsen och beräkningen av tilläggsskatten måste vissa begrepp förklaras och definieras.

En koncernredovisning är en redovisning för ett moderföretag och dess dotterföretag upprättad som om dessa vore en enda ekonomisk enhet, dvs. som om företagen i koncernen inte har några transaktioner mellan varandra (konsolidering). Konsolideringen innebär att man lägger samman resultat- och balansräkningarna från de olika företagen inom koncernen, och tar bort eventuella interna transaktioner och poster för att undvika dubbleringar.

I direktivet och modellreglerna finns begreppet ”Financial Accounting Net Income or Loss”. Begreppet definieras inte i direktivet men i artikel 3.1.2 i modellreglerna definieras begreppet på följande sätt: ”Financial Accounting Net Income or Loss is the net income or loss determined for a Constituent Entity (before any consolidation adjustments eliminating intra-group transactions) in preparing Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity.” Regeringen föreslår att en definition av begreppet som motsvarar definitionen i modellreglerna ska tas in i lagen om tilläggsskatt för att förenkla tillämpningen av bestämmelserna då begreppet förekommer relativt frekvent i direktivet. Begreppet ”redovisat resultat” får anses motsvara det engelska begreppet ”Financial Accounting Net Income or Loss”. Med redovisat resultat avses en koncernenhets redovisade resultat justerat i enlighet med de redovisningsprinciper som moderföretaget tillämpar vid upprättande av koncernredovisning, dock utan eliminering av koncerninterna transaktioner.

Sammanlagt justerat resultat

Enligt artiklarna 3.36 och 15.1 i direktivet ska det ovannämnda redovisade resultatet justeras i enlighet med bestämmelserna i kapitel III, VI och VII i direktivet och då får man ”qualifying income or loss” för en koncernenhet för ett räkenskapsår. Enligt artikel 3.1.1 i modellreglerna får man ”GloBE Income or Loss” för en koncernenhet efter att det redovisade resultatet har justerats enligt artiklarna 3.2 till och med 3.5. Det används således en annan benämning i modellreglerna men betydelsen är densamma som i

direktivet. I avsnitt 8.1.1 föreslås att begreppet ”justerat resultat” ska motsvara definitionen i direktivet.

I t.ex. artikel 26.1 i direktivet finns även begreppet ”net qualifying income of the constituent entities in the jurisdiction”. I artikel 5.1.2 i modellreglerna finns begreppet “Net Globe Income”. Dessa begrepp motsvaras av begreppet ”det sammanlagda justerade resultatet” och avser resultatet för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat.

Effektiv skattesats

I artikel 26 i minimibeskattningsdirektivet anges hur den effektiva skattesatsen (”effective tax rate”) ska beräknas. Det framgår av artikeln att den effektiva skattesatsen för en koncern ska beräknas för varje räkenskapsår och för varje jurisdiktion, under förutsättning att det finns en justerad nettovinst i jurisdiktionen, i enlighet med följande formel: Effektiv skattesats = medräknade och justerade skatter (”adjusted covered taxes”) för koncernenheter i jurisdiktionen / justerad nettovinst (”net qualifying income”) för koncernenheter i jurisdiktionen. De medräknade och justerade skatterna för de koncernenheterna är summan av de medräknade och justerade skatterna som fastställts i enlighet med kapitel IV för alla koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen.

Den justerade vinsten eller förlusten för koncernenheterna i jurisdiktionen för ett räkenskapsår ska fastställas enligt följande formel: Justerad nettovinst eller nettoförlust (”net qualifying income or loss”) = justerad vinst för de ingående enheterna – justerad förlust för de ingående enheterna. Koncernenheternas justerade vinst är den positiva summan av den justerade vinsten för alla ingående enheter som är belägna i jurisdiktionen, fastställt i enlighet med kapitel III och de justerade förlusterna för koncernenheterna är summan av de justerade förlusterna för alla ingående enheter som är belägna i jurisdiktionen, fastställt i enlighet med kapitel III.

Det framgår vidare att medräknade och justerade skatter och justerad vinst eller förlust för koncernenheter som är investeringsenheter ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen och beräkningen av den justerade nettovinsten.

Den effektiva skattesatsen för varje statslös koncernenhet ska för varje räkenskapsår beräknas separat från den effektiva skattesatsen för alla andra koncernenheter.

Av punkt 3 i kommentaren till artikel 5.1.1 i modellreglerna framgår att den effektiva skattesatsen ska avrundas till närmsta fjärde decimal.

Artikel 5.1 i modellreglerna har samma innebörd som nämnda artiklar i direktivet.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att i artikel 5 finns beräkningsreglerna för att bestämma den effektiva skattesatsen i jurisdiktionerna där koncernerna är verksamma och för att bestämma tilläggsskatten för en lågbeskattad jurisdiktion. Beräkningen av tilläggsskatten för jurisdiktionen inkluderar även regler för att bestämma vilket inkomstbelopp som undantas utifrån substansundantaget. Artikeln innehåller även de minimis undantaget vad avser de koncernenheter som hör hemma i samma jurisdiktion när deras sammanlagda intäkt och inkomst inte överstiger vissa tröskelvärden. Beräkningen av den effektiva

skattesatsen är en central del av modellreglerna. Den används både för att avgöra om koncernen uppnår minimibeskattningsnivån för den inkomst som uppkommer i en viss jurisdiktion under ett räkenskapsår och om den effektiva skattesatsen i jurisdiktionen understiger minimiskattesatsen dvs. om jurisdiktionen är en lågskattejurisdiktion vad avser koncernen under det räkenskapsåret. Den effektiva skattesatsen beräknas i allmänhet på jurisdiktionsbasis. Statslösa koncernenheter behandlas som den enda koncernenheten i en jurisdiktion. Vissa investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter beräknar i allmänhet sin effektiva skattesats på en fristående basis enligt artikel 7.4. Om koncernen har två eller fler investeringsenheter i samma jurisdiktion så beräknas dock deras effektiva skattesats genom att hänsyn tas till justerade skattekostnader och justerat resultat för samtliga investeringsenheter. Detsamma gäller om koncernen har en minoritetsägd undergrupp. Det krävs då en separat beräkning av den effektiva skattesatsen för de minoritetsägda koncernenheterna som hör hemma i en jurisdiktion som är separat från den beräkning som görs för de andra koncernenheterna.

Det framgår vidare av kommentaren att i artikeln framgår formeln för beräkningen av den effektiva skattesatsen i jurisdiktionen. Procentsatsen för den effektiva skattesatsen ska avrundas till fyra decimaler. En effektiv skattesats beräknas inte när det sammanlagda resultatet för koncernenheterna i jurisdiktionen är en förlust. Summan av de justerade skattekostnaderna för varje koncernenhet avser summan av alla de skattekostnader som fastställs enligt reglerna i kapitel 3 lagen om tilläggsskatt för de koncernenheter som hör hemma i samma jurisdiktion. Detsamma gäller det sammanlagda justerade resultatet som är det justerade resultatet för alla koncernenheter som hör hemma i samma jurisdiktion. Detta innebär att skatter och intäkter som är hänförliga till ägarintressen som innehas av personer som inte är koncernenheter beaktas i beräkningen av den effektiva skattesatsen (punkterna 1–3).

Bestämmelser som motsvarar artikel 26 i minimibeskattningsdirektivet om hur den effektiva skattesatsen ska beräknas ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Regeringen konstaterar att den effektiva skattesatsen för en koncern ska beräknas för varje räkenskapsår och stat under förutsättning att det finns ett positivt justerat resultat för koncernenheterna i staten. Utredningen har dock i sitt förslag använt begreppet sammanlagd justerad nettovinst i stället för justerat resultat då det endast är när koncernenheterna har en sammanlagd justerad vinst som det är aktuellt att räkna ut den effektiva skattesatsen. Att använda olika begrepp för samma sak medför oklarhet vid tillämpningen av lagen och därför ska begreppet sammanlagd justerad nettovinst ersättas av sammanlagt justerat resultat i definitionen av den effektiva skattesatsen.

Skattekostnader och justerat resultat som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 18 §, 3 kap. 38 § och del av 3 kap. 42 § i lagen om tilläggsskatt.

8.5 Beräkning av tilläggsskattebeloppet

Regeringens förslag: Tilläggsskattebeloppet för en stat ska vara lika med koncernenheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för staten.

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

Med överskjutande vinst avses den sammanlagda justerade nettovinsten för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp.

Tillkommande tilläggsskattebelopp ska läggas till och nationell tilläggsskatt ska dras ifrån.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens. Utredningens förslag har en något annan redaktionell utformning.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om hur tilläggsskattebeloppet ska beräknas finns i artikel 27 i minimibeskattningsdirektivet. Beräkningen av tilläggsskattebeloppet innehåller ett antal steg som kortfattat kan beskrivas enligt följande. Genom att lägga samman koncernenheternas sammanlagda justerade skattekostnader och dela med deras sammanlagda justerade resultat erhålls koncernens *effektiva skattesats* för staten, se avsnitt 8.5. Om den effektiva skattesatsen är under 15 procent är koncernen lågbeskattad i staten och ett tilläggsskattebelopp ska beräknas för staten.

Tilläggsskattebeloppet för staten är lika med koncernenheternas *överskjutande vinst* multiplicerad med *procentsatsen för tilläggsskatt* för staten. Till detta belopp läggs tillkommande tilläggsskattebelopp (se avsnitt 9.3). Slutligen ska nationell tilläggsskatt dras av (se avsnitt 11).

Den överskjutande vinsten är det sammanlagda justerade nettovinsten (justerade vinster för enheter i staten minskat med justerade förluster för andra enheter i staten) i förekommande fall minskat med ett så kallat *substansbelopp*. Procentsatsen för tilläggsskatt fås genom att minimiskattesatsen (15 procent) jämförs med koncernens *effektiva skattesats* för ett räkenskapsår.

Tilläggsskattebeloppet ska fördelas på koncernenheterna i landet utifrån hur stor enhetens andel är av den justerade vinsten för samtliga koncernenheter i staten.

Beräkningen av tilläggsskattebeloppet för statslösa koncernenheter ska göras separat från alla andra koncernenheter.

Det som slutligt ska beräknas är tilläggsskattebeloppet för en specifik koncernenhet. Det är nödvändigt att knyta tilläggsskattebeloppet till en koncernenhet för att skyldigheten att betala tilläggsskatten i ett senare led ska kunna hänföras till rätt skattesubjekt. Reglerna innebär emellertid att vissa beräkningar ska göras samlat för alla koncernenheter i en och samma stat. När det ska avgöras om inkomsterna från en stat är lågbeskattade läggs både resultat och skattekostnad samman för samtliga koncernenheter i staten.

Det finns dock regler om undantag för verksamhet av begränsad betydelse i 5 kap. 12–14 §§ lagen om tilläggsskatt då en rapporterande enhet kan välja att tillämpa ett undantag för sådan verksamhet. Tilläggsskattebeloppet för en stat är då noll.

Definitionen av överskjutande vinst

I artikel 27.4 i direktivet framgår hur den överskjutande vinsten ("excess profit") ska beräknas. Det framgår att den överskjutande vinsten för jurisdiktionen under det räkenskapsår som avses i artikel 27.3 ska vara det positiva belopp, i förekommande fall, som beräknas enligt följande formel: Överskjutande vinst = justerad nettovinst ("net qualifying income") – substansundantag ("substance-based income exclusion"). Den justerade nettovinsten är den vinst som fastställts i enlighet med artikel 26.2 för jurisdiktionen och substansundantaget är det belopp som fastställts i enlighet med artikel 28 för jurisdiktionen. En motsvarande beräkningsregel finns i artikel 5.2.2 i modellreglerna. I modellreglerna har dock justerad nettovinst benämnts "Net GloBE Income" men det motsvaras av benämningen i direktivet dvs. definitionen i modellreglerna av "Net GloBE Income" (artikel 5.1.2) motsvaras av definitionen av "net qualifying income" i direktivet (artikel 26.2).

Av kommentaren till modellreglerna framgår att beräkningen ska göras för en jurisdiktion och är grunden för beräkningen av eventuell tilläggsskatt. När den skattskyldige gjort ett val att inte använda substansundantaget så är den överskjutande vinsten lika med den justerade nettovinsten. Om substansundantaget är lika med eller överstiger den justerade nettovinsten blir det ingen överskjutande vinst och därmed ingen tilläggsskatt beräknas för det räkenskapsåret om inte det finns något tillkommande tilläggsskattebelopp ("Additional Current Top-up Tax"). Beräkningen gör att substansundantaget införlivas i jurisdictional blending model (dvs. modellen att skattenivån ska bedömas gemensamt för alla enheter i en stat). Substansundantaget för jurisdiktionen är det sammanlagda beloppet av undantag för varje koncernenhet som hör hemma i jurisdiktionen. Det belopp som beräknas för en koncernenhet begränsas inte av enhetens justerade resultat. Detta innebär att om en koncernenhet går med förlust eller har mycket liten vinst under räkenskapsåret så kan dess substansundantag ändå leda till att andra koncernenheters justerade vinster i jurisdiktionen inte tilläggsbeskattas (punkterna 17 och 18). Regeringen föreslår att en bestämmelse som motsvarar direktivets artikel 27.4 om hur den överskjutande vinsten ska beräknas ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Definitionen av procentsats för tilläggsskatt

I artikel 27.2 i direktivet anges hur procentsatsen för tilläggsskatt ("top-up tax percentage") ska beräknas. Av artikeln framgår att procentsatsen för tilläggsskatten för en jurisdiktion under ett räkenskapsår ska vara den procentuella skillnad som, i förekommande fall, beräknas enligt följande formel: Procentsats för tilläggsskatten = minimiskattesats – effektiv skattesats, där den effektiva skattesatsen är den skattesats som beräknats i enlighet med artikel 26. Artikel 5.2.1 i modellreglerna har samma utformning.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att procentsatsen för tilläggsskatten är lika med den procentsats som minimiskattesatsen överstiger den effektiva skattesatsen (som fastställts för jurisdiktionen enligt artikel 5.1 för räkenskapsåret). Vid tillämpning av modellreglerna anses en jurisdiktion vara en lågskattejurisdiktion och vad avser koncernen och de koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen så anses de vara lågbeskattade koncernenheter när den effektiva skattesatsen understiger minimiskattesatsen. Om den effektiva skattesatsen är lika med eller överstiger minimiskattesatsen blir det ingen procentsats för tilläggsskatt i jurisdiktionen och ingen av koncernenheterna som hör hemma i jurisdiktionen kommer att vara lågbeskattade enheter (punkterna 15 och 16).

Regeringen föreslår att en bestämmelse som motsvarar direktivets bestämmelse i artikel 27.2 om hur procentsatsen för tilläggsskatt ska beräknas ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 25 § samt 3 kap. 1 och 38–42 §§ lagen om tilläggsskatt.

9 Val, tillkommande tilläggsskattebelopp och justering av skattekostnad

9.1 Val som avser resultat och skatt

9.1.1 Aktiebaserad ersättning

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler om valmöjlighet när den skattemässigt avdragsgilla kostnaden avseende aktiebaserad ersättning avviker från den redovisade ska införas (artikel 16.3). Den rapporterade enheten ska kunna välja att vid beräkningen av det justerade resultatet lägga tillbaka den redovisade kostnaden hänförlig till aktiebaserad ersättning, och i stället dra av den skattemässigt avdragsgilla kostnaden. Kostnaden ska hänföras till den eller de enheter som får avdrag för kostnaden enligt skattelagstiftningen i aktuell stat.

Även bestämmelser motsvarande direktivets regler om vilka justeringar som ska göras om ett instrument avseende aktiebaserad ersättning inte nyttjas, och eventuella justeringar som ska göras det år som valet görs och om valet återkallas, ska införas. Syftet med de föreslagna justeringarna är att säkerställa korrekt beräknat avdrag över hela den aktiebaserade ersättningens löptid.

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

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 16.3 i direktivet (artikel 3.2.2 i modellreglerna) finns bestämmelser som ger möjlighet att ersätta en redovisad kostnad för aktiebaserad ersättning med motsvarande skattemässiga kostnad. Bakgrunden till bestämmelsen är att den kostnad som godtas vid beskattningen kan skilja sig från den redovisningsmässiga när det gäller aktiebaserade ersättningar. Den skattemässigt tillåtna kostnaden kan vara högre än den som tas upp i räkenskaperna, till exempel om skatteavdrag medges på grundval av instrumentets marknadsvärde när en option utnyttjas. Syftet är att låta den kostnad som godtas vid beskattningen i staten i fråga få genomslag även vid bedömningen av om en koncernhet är lågbeskattad. Utan valmöjligheten hade detta kunnat leda till tilläggsbeskattning. För att undvika detta kan den rapporterade enheten med stöd av den förevarande bestämmelsen välja att beräkna det justerade resultatet för en koncernhet med ledning av den kostnad som behandlas som skattemässigt avdragsgill vid inkomstbeskattningen i den stat där den aktuella enheten hör hemma, i stället för kostnaden som redovisas i räkenskaperna. Den skattemässigt avdragsgilla kostnaden beräknas då enligt de lokala skattereglerna.

Artikeln innehåller en grundläggande bestämmelse som ger den rapporterade enheten en valmöjlighet, att vid beräkningen av det justerade resultatet lägga tillbaka den redovisade kostnaden hänförlig till aktiebaserad ersättning, och i stället dra av den skattemässigt avdragsgilla kostnaden. Kostnaden ska hänföras till den eller de enheter som skattemässigt anses ha kostnaden. Exempelvis kan det vid aktiebaserade incitamentsprogram vara så att ett dotterbolag som är arbetsgivare, får avdrag motsvarande marknadsvärdet när anställda får förvärva aktier i moderföretaget. Den nu aktuella valmöjligheten gäller då vid beräkningen av det justerade resultatet för dotterföretaget. Valet att beakta skattemässig kostnad i stället för redovisad kostnad gäller för samtliga enheter i samma stat, till den del de har haft kostnader av aktuellt slag. Av 9 kap. 2 § följer att det är ett så kallat femårigt val, som alltså gäller under fem år från och med det beskattningsår som valet görs. Om valet sedan återkallas kan den rapporterade enheten inte på nytt välja att byta till skattemässig kostnad, förrän efter fem år.

Det finns vidare i artikel 16.3 i direktivet regler som anger vad som ska hända om instrument i ett incitamentsprogram inte utnyttjas, vad som gäller för tid innan valet gjorts och vad som ska hända om valet återkallas.

I artikel 16.3 andra stycket i direktivet behandlas frågan om vad som gäller om koncernenheten valt att låta de lokala skattereglerna få genomslag vid beräkningen av det justerade resultatet och instrumenten därefter inte utnyttjas. Den kostnad som under instrumentets löptid har dragits av vid beräkningen av det justerade resultatet, ska då tas upp som en inkomst det år då möjligheten att utnyttja instrumentet löpte ut.

I artikel 16.3 tredje stycket i direktivet behandlas frågan om vad som ska gälla det år koncernenheten väljer att övergå till att lägga de skattemässiga kostnaderna till grund för beräkningen av det justerade resultatet. En justeringspost ska då tas upp eller dras av, motsvarande skillnaden mellan den kostnad som har påverkat det justerade resultatet under tidigare år, och den kostnad som skulle ha påverkat det justerade resultatet om valet enligt 2 § hade gjorts redan det första år då det redovisades kostnader avseende den aktuella aktiebaserade ersättningen.

I artikel 16.3 fjärde stycket i direktivet anges att samma val måste göras för samtliga koncernenheten i den aktuella staten. För varje stat måste den rapporterade enheten alltså avgöra, om den redovisade eller den skattemässigt avdragsgilla kostnaden ska användas vid beräkningen av det justerade resultatet, avseende aktiebaserad ersättning.

Det följer av direktivets artikel 45 att ett val enligt artikel 16.3 är giltigt i fem år. Detta regleras i 9 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt.

I artikel 16.3 femte stycket i direktivet framgår hur de eventuella skillnader som återstår när ett val återkallas ska hanteras. Om det belopp som har dragits av vid beräkningen av det justerade resultatet under de år som valet har gällt överstiger den redovisade kostnaden under samma år, ska skillnaden tas upp som en inkomst vid beräkningen av det justerade resultatet det år som valet återkallas. Detta gäller endast för instrument som fortfarande är utestående när valet återkallas.

Sammanfattningsvis föreslås att en regel med samma innebörd som direktivets bestämmelser i artikel 16.3 om valmöjligheter avseende aktiebaserad ersättning ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 4 kap. 2–6 §§ i lagen om tilläggsskatt.

9.1.2 Redovisning till verkligt värde

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler om val avseende tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde ska införas (artikel 16.6).

Valmöjligheten innebär att den rapporterade enheten, vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet, får välja att använda realiserade värden avseende tillgångar och skulder som tas upp till verkligt värde i redovisningen. Om valet görs samma räkenskapsår som tillgången förvärvas eller skulden uppkommer, ska anskaffningsvärdet ligga till grund för beräkningen av det justerade resultatet. Om valet görs ett senare år ska i stället det bokförda värdet på den första dagen under räkenskapsåret ligga till grund för beräkningen.

Valet ska gälla för samtliga koncernenheter i samma stat och för samtliga tillgångar som redovisas till verkligt värde om inte den rapporterade enheten väljer att begränsa valet till att endast gälla materiella tillgångar eller till tillgångar och skulder som innehas av investeringsenheter. Återkallas valet ska ett belopp som motsvarar skillnaden mellan tillgångens eller skuldens verkliga värde den första dagen på det räkenskapsår som valet återkallas, och det värde som legat till grund för beräkningen av det justerade resultatet, återföras vid beräkningen av det justerade resultatet.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringen. Ordalydelsen har justerats något.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 16.6 i direktivet finns en regel som ger en valmöjlighet i koncerner där det finns enheter som redovisar tillgångar eller skulder till verkligt värde. De får i stället välja att beräkna sitt justerade resultat utifrån realisationsprincipen, vilket innebär att vinster och förluster som är hänförliga till orealiserade värdeförändringar inte ska påverka det justerade resultatet. Även i övrigt ska tillgångarna behandlas utifrån samma princip.

I artikeln finns bestämmelser om vilket värde som ska användas. Väljer den rapporterade enheten att utnyttja den möjlighet som ges i artikeln ska valet gälla för samtliga koncernenheter i samma stat. Dock får det begränsas till anläggningstillgångar eller till att endast gälla för tillgångar och skulder som innehas av investeringsenheter.

Av 9 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt följer att det är ett så kallat femårigt val, som alltså gäller under fem år från och med det räkenskapsår som valet görs. Om valet sedan återkallas kan den rapporterade enheten inte på nytt välja att använda realisationsprincipen, förrän efter fem år.

Regeringen föreslår att en regel med motsvarande innebörd som direktivets bestämmelser i artikel 16.6 om valmöjligheter avseende tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 4 kap. 7–8 §§ i lagen om tilläggsskatt.

9.1.3 Vinst vid försäljning av fast egendom

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler om kvittning av vinst och förlust vid försäljning av fast egendom ska införas (artikel 16.7). Förslaget innebär att den rapporterade enheten vid beräkningen av det justerade resultatet kan välja att avräkna en koncernenhets vinst vid avyttring av fast egendom mot en annan koncernenhets motsvarande förlust, som uppkommit under räkenskapsåret eller under de fyra föregående åren. Valmöjligheten förutsätter att den fasta egendomen finns i samma stat som koncernenheten som avyttrar den hör hemma i, att förvärvaren inte ingår i samma koncern som säljaren, och att den enhet som utnyttjar vinsten eller förlusten för kvittning hör hemma i samma stat som den koncernenhet som avyttrat fastigheten med vinst.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringen. Ordalydelsen har justerats något.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 16.7 finns bestämmelser som ger möjlighet att under vissa förutsättningar kvitta vinster vid försäljning av fast egendom hos en koncernenhet mot motsvarande förlust hos en annan koncernenhet.

Valet förutsätter att fastigheten finns i den stat där koncernenheten som avyttrar den hör hemma, att förvärvaren inte är en annan enhet inom samma koncern och att den enhet som utnyttjar vinsten för kvittning hör

hemma i samma stat som den koncernenhet som avyttrat fastigheten med vinst.

Bestämmelserna innebär att nettovinsten får avräknas mot en annan koncernenhets nettoförlust under räkenskapsåret eller de fyra år som föregår detta (femårsperioden). Nettovinsten ska först avräknas mot förlust som uppstått under femårsperiodens första räkenskapsår. Återstående vinst ska avräknas mot förluster senare år under femårsperioden.

Regeln kan också användas till att periodisera vinsten bakåt i tiden. Om det återstår vinst efter att den kvittats mot förluster enligt första stycket ska vinsten fördelas jämnt över femårsperioden. Vinsten ska hänföras till de koncernenheter i staten som gjort sådana vinster.

För den eller de koncernenheter som inte har avyttrat fastigheten under räkenskapsåret utan som får avräkna vinsten mot tidigare års förluster – eller som utöver avräkning mot förluster från delar av vinsten allokera till tidigare räkenskapsår – måste omräkning göras enligt 3 kap. lagen om tilläggsskatt, för de tidigare räkenskapsåren. Eftersom valet innebär en förändring av det justerade resultatet under de tidigare räkenskapsår som berörs, kan det bli aktuellt med tillkommande tilläggsskatt.

Av 9 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt följer att det är ett så kallat ettårigt val, som alltså gäller bara under det räkenskapsår som valet görs.

Regeringen föreslår att en regel med motsvarande innebörd som direktivets bestämmelser i artikel 16.7 om valmöjlighet avseende kvittning av vinster och förluster hänförliga till fast egendom ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 4 kap. 9–11 §§ i lagen om tilläggsskatt.

9.1.4 Transaktioner mellan koncernenheter

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler i artikel 16.9 ska införas. Förslaget innebär att den rapporterade enheten, vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet kan välja att eliminera effekter som avser intäkt, kostnad, vinst eller förlust från transaktioner mellan koncernenheter som hör hemma i samma stat och som ingår i en grupp för konsolidering av skatt.

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

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringen. Ordalydelsen har justerats något.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: FAR framför att det är oklart om skatterättslig kommission enligt 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, är ett sådant system för koncernkonsolidering som avses i den aktuella bestämmelsen.

Skälen för regeringens förslag: Som angetts ovan ska det justerade resultatet för en koncernenhet enligt de allmänna reglerna i 3 kap. beräknas

utan hänsyn till att elimineringar av koncerninterna transaktioner gjorts i koncernredovisningen. Under vissa förutsättningar får dock transaktioner mellan koncernenheter som ingår i en ”skattekonsolideringsgrupp” elimineras vid beräkningen av det justerade resultatet. Bestämmelser om detta finns i direktivets artikel 16.9.

Enligt bestämmelsen i direktivet får ett moderföretag välja att beräkna det justerade resultatet utifrån ett redovisat resultat som påverkats av att koncerninterna transaktioner eliminerats. Som förutsättning gäller att det är fråga om transaktioner mellan enheter i samma stat och att de ingår i en grupp för konsolidering av skatt. I artikel 16.9 anges också vad som ska gälla det beskattningsår som valet görs eller återkallas. Nödvändiga justeringar ska göras för att säkerställa att en inkomst eller utgift inte räknas med dubbelt, eller utelämnas helt.

Det anges också i artikel 16.9 att valet ska göras i enlighet med direktivets artikel 45.1. I artikel 45 finns administrativa bestämmelser om valmöjligheter enligt direktivet, vilka föreslås införas i 9 kap. lagen om tilläggsskatt. Det framgår inte direkt av artikel 45 vilken enhet som ska göra de olika valen, men det framgår att det är den rapporterade enheten som kan återkalla dem. Systematiska skäl talar enligt regeringens mening för att det bör vara den rapporterade enheten, vilket inte måste vara moderföretaget, som ska ges möjlighet att göra det aktuella valet, i likhet med andra val enligt direktivet.

FAR menar att det är oklart om skatterättslig kommission enligt 36 kap. IL är ett sådant system för koncernkonsolidering som avses i den aktuella bestämmelsen. Regeringen kan inledningsvis konstatera att det i svensk skattelagstiftning inte finns något generellt system för skattekonsolidering mellan koncernbolag. Ett liknande resultat kan uppnås genom inkomstskattelagens bestämmelser om koncernbidrag. Att det föreligger koncernbidragsrätt mellan svenska koncernbolag kan dock inte anses innebära att den aktuella bestämmelsens krav på att bolagen ska ingå i en grupp för skattekonsolidering, är uppfyllt. Enligt 36 kap. 1 IL får under vissa förutsättningar ett kommissionsföretag som bedriver näringsverksamhet för ett kommittentföretags räkning, ta upp överskottet av kommissionsverksamheten eller, om det uppkommer ett underskott, dra av detta. Resultatet av kommissionärsverksamheten ska då behandlas som om kommittentföretaget självt hade bedrivit näringsverksamheten. Enligt regeringens mening är beskattning enligt dessa regler att likställa med att ingå i en grupp för skattekonsolidering.

Regeringen föreslår att en regel med motsvarande innebörd som direktivets bestämmelser i artikel 16.9 om valmöjligheter avseende eliminering av koncerninterna transaktioner ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

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

9.1.5 Alternativregel för uppskjuten skattefordran

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler i artikel 23 om en alternativregel för uppskjuten

skattefordran ska införas. Förslaget innebär att den rapporterade enheten, om det justerade resultatet i en stat är en förlust, får välja att beräkna en särskild uppskjuten skattefordran. En sådan fordran beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen. Alternativregeln får inte användas i en stat som tillämpar ett berättigat utdelningsskattesystem.

Om en särskilda uppskjuten skattefordran har beräknats, får den rullas framåt till efterföljande räkenskapsår, till den del den inte används. Den särskilda uppskjutna skattefordran används genom att den räknas av, när det uppkommer vinster i den aktuella staten.

Om valet att beräkna en särskild uppskjuten skattefordran återkallas ska skattefordran minskas till noll med verkan från den första dagen av det räkenskapsår då valet återkallas.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringen. Ordalydelsen har justerats något.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I direktivets artikel 23 finns en alternativregel för att beräkna en uppskjuten skattefordran vid förlust. Regeln är framför allt tänkt för koncernenheter som hör hemma i stater där det inte finns någon bolagsskatt.

Enligt reglerna får den uppskjutna skattefordran beräknas med ledning av minimiskattesatsen i stället för skattesatsen i staten. Denna särskilt bestämda skattefordran motsvarar alltså en justerad förlust multiplicerad med minimiskattesatsen. Fordran beräknas för varje stat för sig.

Det följer av direktivets artikel 23.1 andra stycket att valet inte får göras avseende en stat som tillämpar ett berättigat utdelningsskattesystem. Begreppet berättigat utdelningssystem definieras i 2 kap. 31 § lagen om tilläggsskatt.

Den särskilda uppskjutna skattefordran får till den del den inte använts överföras till efterföljande räkenskapsår och ska läggas samman med motsvarande fordringar under dessa år. Skattefordran anses användas det räkenskapsår det i staten finns en justerad vinst som uppgår till ett belopp som motsvarar den justerade nettointäkten multiplicerad med minimiskattesatsen eller, om det är lägre, det belopp som den uppskjutna skattefordran uppgår till.

Det är den rapporterade enheten som har möjlighet att göra det aktuella valet. I artikel 23.5 anges att valet kan göras i den aktuella koncernens första tilläggsskatterapport ("top-up tax information return") som omfattar den stat som valet avser. Det innebär att valet endast kan göras den första gången som en koncernenhet i den aktuella staten omfattas av lagstiftning som följer av OECD:s modellregler om global minimibesättning (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)). Inom EU rör det sig om lagstiftning för att implementera Rådets direktiv 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, motsvarande den svenska lagen om tilläggsskatt. Denna regel föreslås införas i 9 kap. i lagen om tilläggsskatt. Om koncernen senare väljer att återgå till att hantera förlusterna och uppskjuten skatt i enlighet med

huvudreglerna ska värdet av den särskilt beräknade skattefordran minskas till noll.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att regler med motsvarande innebörd som direktivets bestämmelser i artikel 23 om en alternativregel för beräkning av uppskjuten skattefordran ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 4 kap. 13–17 §§ lagen om tilläggsskatt.

9.1.6 Uppskjuten skatteskuld

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande minimibeskattningsdirektivets artikel 22.1 b om möjligheten att avstå från att räkna med uppskjutna skatteskulder vid beräkningen av den justerade skattekostnaden, ska införas.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag..

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: En uppskjuten skatteskuld ska enligt minimibeskattningsdirektivet påverka skattekostnaden om den inte betalas eller regleras inom sex år. Det följer av artikel 22.7. Utgångspunkten är att sådana skatteskulder ska återföras när tiden löpt ut och de inte betalats eller regleras.

Enligt artikel 22.1 b i direktivet kan en rapporterad enhet välja att avstå från att beakta en sådan skuld redan det tidigare år då den uppstår, om det då kan förutses att skulden inte kommer att regleras inom den föreskrivna tiden. Motsvarande bestämmelse bör införas i den svenska lagen.

Av 9 kap. 4 § följer lagen om tilläggsskatt att det är fråga om ett så kallat ettårigt val, som alltså gäller bara under det räkenskapsår som valet görs.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 4 kap. 18 § lagen om tilläggsskatt.

9.2 Tillkommande tilläggsskattebelopp

Regeringens förslag: Minimibeskattningsdirektivets regler i artikel 29 om justering av tilläggsskatt i efterhand ska införas. Det innebär att tillkommande tilläggsskattebelopp som huvudregel ska hänföras till det räkenskapsår då omräkningen genomförs. Syftet är att minimera den administrativa bördan som en korrigerad tilläggsskatterapport för det tidigare räkenskapsåret och ytterligare betalning av tilläggsskatt för det året skulle innebära. Om nationell tilläggsskatt som inte har betalats inom fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den förföll till betalning ska obetald nationell tilläggsskatt läggas till tilläggsskattebeloppet för staten, såsom tillkommande tilläggsskattebelopp.

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

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *FAR* föreslår att bestämmelserna om tillkommande tilläggsskattebelopp ska placeras i ett eget kapitel i lagen, som kallas justering av tilläggsskatt i efterhand i vissa fall.

Skälen för regeringens förslag: I direktivets artikel 29 finns bestämmelser om ytterligare eller, som utredningen valde att kalla det, tillkommande tilläggsskattebelopp. Artikel 29 rör frågor som är gemensamma för de fall då det av någon anledning finns skäl att räkna om tilläggsskattebeloppet och justera tilläggsskatten avseende tidigare beskattningsår.

Att tillkommande tilläggsskattebelopp ska beaktas vid beräkningen av tilläggsskatten framgår av direktivets artikel 27. I vilka fall det uppstår ett behov av sådan beräkning framgår av olika materiella bestämmelser, inte av artikel 29. Det kan handla om att nationell tilläggsskatt som avräknats inte betalats i tid. Det kan också bli aktuellt om en uppskjuten skatteskuld inte regleras i tid.

Utgångspunkten är att ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska läggas till tilläggsskattebeloppet för det innevarande året. Syftet är att minimera den administrativa bördan som en korrigerad tilläggsskatterapport för det tidigare räkenskapsåret och ytterligare betalning av tilläggsskatt för det året skulle innebära.

Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas på samma sätt som ett tilläggsskattebelopp enligt 3 kap. lagen om tilläggsskatt.

I artikel 29 finns också bestämmelser som handlar om hur ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska fördelas i vissa särskilda situationer. En situation som kan uppstå är att det för det räkenskapsår då omräkningen genomförs inte finns någon justerad nettovinst i den aktuella staten. För att i dessa fall säkerställa att en moderenhets andel av ett tilläggsskattebelopp ändå kan beräknas ska den justerade vinsten ökas med tilläggsskattebeloppet dividerat med minimiskattesatsen. Eventuell justerad förlust ska inte beaktas.

En annan särskild situation är att ett tilläggsskattebelopp som uppkommit på grund av permanenta skillnader ska fördelas till den eller de koncernenheter som genererat permanenta skillnader. Tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas alltså i denna situation endast till vissa koncernenheter. Det tillkommande tilläggsskattebeloppet ska fördelas proportionellt mellan de aktuella enheterna. Det belopp som ska hänföras till respektive enhet beräknas genom att den justerade skattekostnaden för enheten dras av från dess justerade resultat multiplicerat med minimiskattesatsen. För att säkerställa att en moderenhets andel av ett tilläggsskattebelopp kan beräknas korrekt fördelas en justerad vinst till koncernenheterna. Denna justerade vinst motsvarar tilläggsskattebeloppet enligt bestämmelsen dividerat med minimiskattesatsen. Eventuell justerad förlust ska inte beaktas.

Det föreslås att bestämmelser som motsvarar minimibeskattningsdirektivets regler i artikel 29 om justering av tilläggsskatt i efterhand ska införas i lagen om tilläggsskatt.

FAR anser att bestämmelserna om tillkommande tilläggsskattebelopp ska placeras i ett eget kapitel i lagen, som kallas justering av tilläggsskatt i efterhand i vissa fall. Enligt regeringens mening talar dock praktiska skäl

för att behålla den ordning som utredningen föreslagit, dvs. att samla reglerna om val och reglerna om tillkommande tilläggsskatt i ett och samma kapitel. Regeringen delar dock bedömningen att rubriken ”justering av tilläggsskatt i efterhand i vissa fall” är lämplig och föreslår en ändring i enlighet med det förslaget.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 4 kap. 19–23 §§ lagen om tilläggsskatt.

9.3 Justering av skattekostnad i efterhand

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande direktivets regler om justering av skattekostnad i artikel 25 ska införas. Det innebär som huvudregel att ändringar ska få genomslag i den justerade skattekostnaden under det år redovisningen ändras, inte det räkenskapsår som ändringen avser.

Huvudregeln gäller dock inte om de medräknade skatterna minskas. I det fallet ska den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för de tidigare åren räknas om. En valmöjlighet ges, i det fall en minskad skattekostnad uppgår till mindre än en miljon euro inom en stat. I så fall kan den rapporterade enheten välja att justera skattekostnaden för det innevarande året i enlighet med huvudregeln, trots att det gäller en minskad skattekostnad.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Vissa redaktionella justeringar föreslås.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 25 finns regler om ändringar i medräknade skatter eller skattesatser efter att tilläggsskatterapporten lämnats.

I artikel 25.1 finns den grundläggande bestämmelsen om ändringar i redovisningen av de medräknade skatterna. En sådan ändring ska få genomslag i den justerade skattekostnaden under det år redovisningen ändras, inte det räkenskapsår som ändringen avser.

Denna bestämmelse gäller inte om de medräknade skatterna minskas. I det fallet ska den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för de tidigare åren räknas om.

Från denna undantagsregel finns emellertid också ett undantag. Den rapporterade enheten kan välja att justera skattekostnaden för det innevarande året, även om det gäller en minskad skattekostnad. Detta gäller dock bara under förutsättning att det sammantagna beloppet av sådana minskningar för enheter i staten är lägre än en miljon euro.

I artikel 25.3 finns också bestämmelser som gäller vad som ska göras om skattesatsen ändras. Enligt 3 kap. 34 § 6 lagen om tilläggsskatt ska effekter som uppstår till följd av att den nationella skattesatsen ändras allmänt tas bort vid bestämningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Bestämmelsen i artikel 25.3 syftar till att hantera konsekvenserna av den allmänna bestämmelsen i den särskilda situation

då senare ändringar i en nationell skattesats bör få beaktas. Den uppskjutna skattekostnaden som följer av en ändring av skattesatsen ska beaktas det år då skatten betalas. Det är då avgörande om skattekostnaderna ökar eller minskar. En ökad skattekostnad ska beaktas det år betalningen sker. En minskad skattekostnad innebär däremot att den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för de tidigare åren ska räknas om. Justeringen får inte överstiga den justerade skattekostnaden beräknad enligt minimiskattesatsen.

I artikel 25.4 finns också en regel som innebär att om mer än en miljon euro av en koncernenhets aktuella skatter inte har betalats inom tre år efter utgången av det aktuella räkenskapsåret, ska tilläggsskattebeloppet räknas om och det belopp som är obetalt ska inte längre behandlas som en medräknad skatt. Syftet med bestämmelsen är att säkerställa att den medräknade skatten inte överskattas. Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska hanteras enligt huvudregeln i artikel 25.1. Det innebär att justerade skattekostnaden inte ändras för det tidigare året, utan motsvarande belopp ska påverka den justerade skattekostnaden för det innevarande räkenskapsåret.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att regler med motsvarande innebörd som direktivets bestämmelser i artikel 25 om justering av skattekostnaden i efterhand ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 4 kap. 24–28 §§ lagen om tilläggsskatt.

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

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

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

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

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

I artikel 47.1 i direktivet definieras uttrycket övergångsår för en stat som det första räkenskapsår under vilket en koncernenhet omfattas av direktivets tillämpningsområde med avseende på den staten. I modellreglerna avser motsvarande definition i artikel 10.1.1 det första året en koncernenhet omfattas av regler om global minimibeskattnings i den staten (Transition Year, for a jurisdiction, means the first Fiscal Year that the MNE Group comes within the scope of the GloBE Rules in respect of that jurisdiction). I promemorian föreslogs en definition av övergångsår som hänvisar till bestämmelser i lagen om tilläggsskatt. Regeringen anser att en hänvisning till lagen om tilläggsskatt kan ge sken av att den svenska lagen måste vara tillämplig. Det som avses är dock att koncernenheter är föremål för beskattning enligt regler om global minimibeskattnings i någon stat. En något justerad ordalydelse föreslås därför avseende definitionen av övergångsår för en stat.

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

Enligt artikel 47.2 ska de uppskjutna skattefordringarna och uppskjutna skatteskulderna beräknas med den lägre av minimiskattesatsen och den tillämpliga nationella skattesatsen. Ett undantag från denna regel gäller en uppskjuten skattefordran som i redovisningen har beräknats till en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen. En sådan uppskjuten skattefordran får räknas om med minimiskattesatsen om den skattskyldige kan visa att den uppskjutna skattefordran motsvaras av vad som skulle ha varit en justerad förlust (beräknad enligt reglerna i 3 kap. lagen om tilläggsskatt) om koncernen hade varit skyldigt att tillämpa reglerna om tilläggsskatt när förlusten uppstod. I vissa fall medför redovisningsreglerna att en koncern inte kan redovisa en uppskjuten skattefordran till hela eller delar av det fulla beloppet. Av artikeln framgår att effekten av en värdejustering eller justering av redovisningen med avseende på en uppskjuten skattefordran inte ska beaktas. För det här ändamålet får den uppskjutna skattefordringen ändå räknas till sitt fulla belopp. I artikel 47.3 finns en begränsning avseende de uppskjutna skattefordringar som kan föras in i systemet. Det gäller vissa uppskjutna skattefordringar som har uppkommit genom en transaktion som äger rum efter den 30 november 2021. Datumet har valts eftersom modellreglerna antogs av en arbetsgrupp inom OECD den 29 november 2021. En förutsättning för att regeln ska bli tillämplig är att förlusten är hänförlig till en post som undantas från

beräkningen av det justerade resultatet (enligt 3 kap. lagen om tilläggsskatt).

I kommentaren till modellreglerna anges ett exempel där en koncernenhet köper en tillgång för 100 i december 2021 men får ett avskrivningsunderlag som är 300 större. Skattereglerna i jurisdiktionen är sådana att företaget kan göra direktavdrag med beloppet. Vid beräkningen av det justerade resultatet accepteras bara ett anskaffningsvärde på 100 vilket innebär att den för stora avskrivningen på 300 inte hade kunnat dras av vid beräkningen av det justerade resultatet. Om koncernenheten i fråga får en förlust på 300 så är förlusten hänförlig till den för stora avskrivningen och eftersom det är en post som undantas vid beräkningen av det justerade resultatet ska den uppskjutna skattefordran som beräknats på 300 inte föras in i systemet. Detta utgör således en begränsning av de förluster som kan föras in i systemet, men som framgår av modellreglerna innebär det inte någon retroaktivitet.

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

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

Lagförslag

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

10 Substansbelopp, verksamhet av begränsad betydelse och internationell sjöfartsverksamhet

10.1 Substansbelopp

10.1.1 Beräkningen av substansbeloppet

Regeringens förslag: En koncerns sammanlagda justerade resultat i en stat ska kunna reduceras med ett substansbelopp. Substansbeloppet för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat är summan av personalkostnader och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar. Detta gäller inte för investeringsenheter.

En rapporterande enhet ska kunna välja att inte tillämpa avdraget för substansbeloppet.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens med viss redaktionell justering.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *FAR* har anfört att bestämmelserna om substansbeloppet bör flyttas till kapitlet om beräkningen av tilläggsskatt.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 28.2 i minimibeskattningsdirektivet framgår att såvida inte en koncernenhet som i enlighet med artikel 45.2 lämnar deklaration i en koncern väljer att inte tillämpa substansundantaget för räkenskapsåret, ska den justerade nettovinsten för en jurisdiktion sänkas, vid beräkningen av tilläggsskatten, med ett belopp som är lika med summan av undantaget för lönekostnader som avses i artikel 26.3 och undantaget för materiella anläggningstillgångar som avses i artikel 26.4 för varje koncernenhet som är belägen i jurisdiktionen. Av artikel 28.9 framkommer att det substansundantag som beräknas enligt denna artikel ska inte omfatta undantag för lönekostnader eller undantag för materiella anläggningstillgångar för koncernenheter som är investeringsenheter i den jurisdiktionen. I artikel 5.3.1 och 5.3.2 i modellreglerna finns det motsvarande bestämmelser som i direktivet.

Enligt kommentaren till modellreglerna är ett syfte bakom ett substansundantag (ett belopp som får dras ifrån en koncernenhets överskjutande vinst) som baseras på löner och materiella tillgångar att undanta en fast avkastning för materiella verksamheter inom en jurisdiktion från tillämpningen av modellreglerna. Det framgår även att användningen av personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som indikatorer på att verksamhet bedrivs anses vara berättigad bland annat eftersom dessa faktorer i allmänhet förväntas vara mindre rörliga. Vidare anges det att modellreglerna blir mer inriktade mot överskottinkomster ("excess income") från verksamhet med immateriella tillgångar, där det finns större BEPS-risker (Base Erosion and Profit Shifting", dvs. skattebaserodering och vinstförflyttning). Substansundantaget i artikel 5.3 påverkar endast de koncerner som har verksamhet i jurisdiktioner som beskattas under minimiskattesatsen. Eftersom den potentiella fördelen är begränsad till en rutinmässig avkastning och med tanke på beräkningsreglerna för tilläggsskatten så undviker utformningen av regeln eventuella skattemässiga snedvridningar av investeringsbeslut (punkterna 25 och 26).

Av kommentaren till modellreglerna framgår vidare att i artikel 5.3.1 förklaras den roll som substansundantaget har vid beräkningen av överskjutande vinst och tilläggsskatt enligt artikel 5.2. Substansundantaget subtraheras från det sammanlagda justerade resultatet i jurisdiktionen för att den överskjutande vinsten ska kunna bestämmas. Det innebär att den överskjutande vinsten är lika med det sammanlagda justerade resultatet för enheterna i en stat minskat med ett substansundantaget. Om substansundantaget för ett räkenskapsår överstiger det sammanlagda justerade resultatet för det året så kommer det inte vara någon överskjutande vinst och någon tilläggsskatt ska inte beräknas för det året. Detta gäller om det inte finns tillkommande tilläggsskattebelopp för den jurisdiktionen (se t.ex. den föreslagna 4 kap. 19–23 §§ lagen om tilläggs-

skatt). Om substansundantaget överstiger det sammanlagda justerade resultatet för ett räkenskapsår så kan inte det överskjutande beloppet överföras framåt eller bakåt för att minska det sammanlagda justerade resultatet för ett annat år. Substansundantaget gäller automatiskt för varje jurisdiktion där koncernen är verksam.

En rapporterende koncernenhet kan dock årligen välja att inte göra substansavdraget (artikel 5.3.1) i en jurisdiktion. Möjligheten att välja att inte tillämpa substansavdraget finns för att vissa koncerner kan anse att bördan att beräkna substansundantaget för en jurisdiktion inte uppväger de eventuella fördelarna med att tillämpa undantaget i den jurisdiktionen. Valet att inte tillämpa substansundantaget görs av den rapporterende enheten och den görs jurisdiktion för jurisdiktion. Valet ska redovisas i tilläggsskatterapporten. Om den rapporterende enheten inte redovisar beräkningen av substansavdraget (tabell 3.3.2 i tilläggsskatterapporten) för jurisdiktionen, antas emellertid att valet att inte tillämpa substansundantaget har gjorts för den jurisdiktionen. Valet att inte tillämpa avdraget för substansbeloppet gäller endast för det beskattningsår då valet görs. En koncern som väljer att inte tillämpa undantaget i en jurisdiktion under ett år kan således tillämpa undantaget under följande räkenskapsår.

Regeringen föreslår att bestämmelser som motsvarar artiklarna 28.2 och 28.9 i direktivet om substansundantaget ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Regeringen anser att det framstår som mer ändamålsenligt att kalla substansundantaget (som det benämns i artikel 28 i direktivet) för avdrag för substansbelopp. Som framgår ovan har substansbeloppet betydelse för beräkningen av tilläggsskatten. Om en koncern i en stat är lågbeskattad ska ett tilläggsskattebelopp beräknas för staten. Det första steget i beräkningen är att bestämma procentsatsen för tilläggsskatt för koncernen i den aktuella staten. Därefter ska koncernens överskjutande vinst för staten beräknas. Den överskjutande vinsten beräknas genom att substansbeloppet dras av från koncernens sammanlagda justerade resultat. Den överskjutande vinsten ska sedan multipliceras med procentsatsen för tilläggsskatt för aktuell stat. Efter tillägg för tillkommande tilläggsskatt och avdrag för nationell tilläggsskatt erhålls tilläggsskattebeloppet för staten. Detta belopp fördelas därefter mellan koncernenheterna i staten.

Substansbeloppet föreslås vara summan av personalkostnaderna och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar för alla koncernenheter som hör hemma i staten, utom för investeringsenheter.

Det är först om koncernens effektiva skattesats i staten understiger minimiskattesatsen om 15 procent som substansbeloppet kan ha någon betydelse för koncernen. Genom substansbeloppet kan en del av den avkastning som baserar sig på faktisk verksamhet i en stat undantas från tilläggsbeskattning. Tilläggsskatten beräknas då utifrån ett lägre resultat än det som har legat till grund för beräkningen av den effektiva skattesatsen.

Beräkningen av substansbeloppet utgår som redan nämnts från personalkostnader och balansvärdet på materiella anläggningstillgångar i staten. Direktivet gör inte någon skillnad på om en koncernenhet äger eller leasar materiella anläggningstillgångar (finansiell leasing). Detta är inte avgörande för om koncernenheten bedriver faktisk verksamhet inom en stat.

Det föreslås vidare att det ska vara frivilligt för koncernen att tillämpa avdraget för substansbeloppet. Den rapporterande enheten kan i tilläggs-skatte-rapporten välja att inte tillämpa avdraget för substansbeloppet. Valet görs årligen, utifrån de förutsättningar som gäller för aktuellt räkenskapsår.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 5 kap. 2 och 11 §§ lagen om tilläggs-skatt.

10.1.2 Personalkostnader

Regeringens förslag: Personalkostnader för en koncernenhet som hör hemma i en stat ska vara fem procent av kostnaderna för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar för koncernen i den staten. Arbetet ska utföras under koncernens ledning och kontroll i enhetens ordinarie verksamhet. I beräkningen ska dock inte personalkostnader ingå som har tagits upp i balansräkningen vad avser sådana materiella anläggningstillgångar som tas med i beräkningen av substansbeloppet. Inte heller personalkostnader som är hänförliga till kompletterande verksamhet till internationell sjöfart som understiger hälften av koncernenheternas resultat från internationell sjöfart ska ingå i beräkningen.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 28.1 a i minimibeskattningsdirektivet framgår följande. Med *berättigade anställda* ("eligible employees") avses heltids- eller deltidsanställda vid en koncernenhet och oberoende uppdragstagare som deltar i den multinationella koncernens eller storskaliga nationella koncernens ordinarie verksamhet under ledning och kontroll av den multinationella koncernens eller storskaliga nationella koncernen.

Av artikel 28.1 b i direktivet framgår att med *berättigade lönekostnader* ("eligible payroll costs") avses utgifter för ersättning till anställda, inklusive löner och andra utgifter som ger en direkt och separat personlig förmån till den anställde, såsom sjukförsäkring och pensionsavgifter, arbetsgivaravgifter samt arbetsgivarnas sociala avgifter.

Av artikel 28.3 i direktivet framgår att undantaget för lönekostnader ("payroll carve-out"), hädanefter avdraget för personalkostnader, i en koncernenhet som är belägen i en jurisdiktion ska motsvara 5 % av dess berättigade lönekostnader för berättigade anställda som bedriver verksamhet för den multinationella koncernen eller storskaliga nationella koncernen i en sådan jurisdiktion, med undantag för berättigade lönekostnader som är kapitaliserade och inkluderade i det redovisade värdet för berättigade materiella anläggningstillgångar, kan hänföras till intäkt som är undantagen i enlighet med artikel 17 i direktivet. Artiklarna 5.3.3 och 10.1.1 i modellreglerna har samma utformning.

Av kommentaren till modellreglerna framgår följande. Avdraget för personalkostnader dras av från det sammanlagda justerade resultatet i en

jurisdiktion och är en fast avkastning på verksamhet i den jurisdiktionen beräknad utifrån koncernenhetens anställningskostnader. Utformningen av personalkostnadsavdraget godkänner en koncernenhets lönekostnad som en lämplig jämförelse för att verklig verksamhet utförs av anställda i koncernen i den relevanta jurisdiktionen. Vid tillämpningen av avdraget för personalkostnader är det nödvändigt att identifiera berättigade anställda, var dessa anställda befinner sig och berättigade lönekostnader för dessa anställda. I artikel 10.1 i modellreglerna definieras berättigade anställda som anställda, inklusive deltidsanställda i en koncernenhet och oberoende uppdragstagare som deltar i koncernens ordinarie operativa verksamhet under koncernens ledning och kontroll. Denna definition överensstämmer med land-för-land-rapporteringen och undviker vad som annars skulle vara en svår gränsdragning för att skilja en anställd från en oberoende uppdragstagare. När det gäller personalkostnadsavdraget och oberoende uppdragstagare så omfattas endast fysiska personer. Dock kan även fysiska personer som är anställda av ett bemanningsföretag omfattas när den dagliga verksamheten utförs under ledning och kontroll av koncernen. Begreppet oberoende entreprenörer inkluderar inte anställda i en underleverantör till koncernenheten och som tillhandahåller varor eller tjänster till enheten (punkterna 31–33).

Vidare framgår det av kommentaren att personalkostnadsavdraget beräknas på jurisdiktionsbasis och baseras på de lönekostnader för de anställda som utför verksamhet i den jurisdiktion där den koncernenhet som är arbetsgivare finns. Anställda kommer vanligtvis att utföra sin verksamhet i den jurisdiktion där den koncernenhet som är arbetsgivare är belägen (arbetsgivarens jurisdiktion). I vissa fall kan dock arbetstagaren också utföra sina arbetsuppgifter för sin arbetsgivares räkning utanför arbetsgivarens jurisdiktion. Sådana fall kommer att hanteras i kommande administrativa riktlinjer (punkten 33).

Enligt kommentaren till modellreglerna har avdraget för personalkostnader en bred utformning för att bestämma kostnaderna baserat på en generellt test av huruvida arbetsgivarens utgifter ger upphov till en direkt och separat personlig förmån till arbetstagaren. I artikel 10.1 definieras en koncernenhets personalkostnader på ett sådant sätt att kostnaderna omfattar utgifter för löner och andra ersättningar till anställda, ersättningar i form av sjukförsäkring, betalningar till en pensionsfond, andra pensionsförmåner, bonusar och aktiebaserad ersättning som ska betalas till anställda. Personalkostnaderna inkluderar även löneskatter (eller arbetstagarens andra kostnadsrelaterade skatter såsom naturaförmåner) samt arbetsgivarens bidrag till den arbetstagarens sociala trygghet. I överensstämmelse med den breda utformningen av metoden för att fastställa personalkostnaderna så baseras kostnadsbeloppet på det totala beloppet för kostnaderna i de finansiella räkenskaperna för räkenskapsåret med undantag för kostnader som aktiveras i det redovisade värdet av materiella anläggningstillgångartillgångar som omfattas av beloppet vad avser materiella anläggningstillgångar. Personalkostnader som kan hänföras till andra materiella tillgångar t.ex. lager, ingår i beloppet för personalkostnader. Beräkningen av personalkostnaderna ska inte inkludera kostnader som kan hänföras till koncernenhets justerade resultat från verksamhet i form internationell sjöfart och kompletterande verksamhet till sådan verksamhet (artikel 3.3, International Shipping

Income exclusion). Personalkostnader som är hänförliga till en koncernenhets resultat vad avser kompletterande verksamhet som överstiger gränsen enligt artikel 3.3.4 ingår vid beräkningen av personalkostnader. Skälet är att sådant resultat inte skulle omfattas av undantaget från modellreglerna och det anses därför vara motiverat att ett sådant resultat omfattas av substansundantaget. Personalkostnader som är hänförliga till intäkter från internationella sjöfartsverksamhet och kompletterande verksamhet till sådan verksamhet som är utesluten ska fastställas enligt samma principer som anges i artikel 3.3.5. Personalkostnader som kan allokeras direkt till internationell sjöfartsverksamhet och kompletterande verksamhet till sådan verksamhet som är inom gränsen enligt artikel 3.3.4 ska undantas (punkterna 34–36).

En bestämmelse som motsvarar artikel 28.1 a, 28.1 b och 28.3 i direktivet som rör berättigade anställda, berättigade lönekostnader samt ett undantag för lönekostnader ska införas i lagen om tilläggs-skatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 5 kap. 3 § lagen om tilläggs-skatt.

10.1.3 Materiella anläggningstillgångar

Regeringens förslag: Beloppet för materiella anläggningstillgångar för en koncernenhet ska vara fem procent av balansvärdet på sådana tillgångar i den stat där koncernenheten hör hemma. Naturresurser, leasetagares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar som redovisas som tillgång i balansräkningen, och en licens eller ett liknande arrangemang från en offentlig förvaltning som gäller rätten att använda fast egendom eller att utnyttja naturresurser som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar ska också behandlas som materiella anläggningstillgångar. Detta gäller bara om de finns i eller kan hänföras till samma stat.

Beräkningen ska inte inkludera balansvärdet på fast egendom och byggnader som innehas för försäljning, leasing eller investeringar, och balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som används i internationell sjöfartsverksamhet och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet.

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

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 28.1 c i minimibeskattningsdirektivet framgår följande. Med *berättigade materiella anläggningstillgångar* ("eligible tangible assets") avses: mark, byggnader och inventarier belägna inom jurisdiktionen, naturresurser belägna inom jurisdiktionen, en leasetagares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar.

tillgångar som är belägna i jurisdiktionen, och en licens eller ett liknande arrangemang från en offentlig förvaltning för användning av fast egendom eller utnyttjande av naturresurser som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar.

Av artikel 28.4 i direktivet framgår att undantaget för materiella anläggningstillgångar i en koncernenhet som är belägen i en jurisdiktion ska motsvara 5 % av det redovisade värdet av de berättigade materiella anläggningstillgångar som är belägna i jurisdiktionen, med undantag för det redovisade värdet för fast egendom, inklusive mark och byggnader, som innehas för försäljning, leasing eller investeringar, det redovisade värdet för materiella anläggningstillgångar som används för att erhålla intäkter som undantas i enlighet med artikel 17.

Av artikel 28.5 i direktivet framkommer att vid tillämpning av artikel 28.4 ska det redovisade värdet av de berättigade materiella anläggningstillgångarna vara det genomsnittliga redovisade värdet av de berättigade materiella anläggningstillgångarna vid räkenskapsårets början och slut, enligt de uppgifter som sammanställts för utarbetandet av den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning, sänkta med eventuell ackumulerad avskrivning, amortering och värdeminskning och höjda med eventuella belopp som kan hänföras till kapitaliseringen av lönekostnader.

Artiklarna 5.3.4, 5.3.5 och 10.1.1 i modellreglerna har samma utformning som nämnda artiklar i direktivet.

Enligt kommentaren till modellreglerna medför undantaget för materiella anläggningstillgångar att vad som motsvarar en fast avkastning på det redovisade värdet av de tillgångar som är belägna i den jurisdiktionen ska dras av från det sammanlagda justerade resultatet i jurisdiktionen. Det kallas därför för avdraget för materiella anläggningstillgångar härnäst. De materiella anläggningstillgångarna inkluderar det redovisade värdet av materiella anläggningstillgångar, naturresurser och leasetagarens nyttjanderätter till anläggningstillgångar som är belägna i den jurisdiktion där koncernenheten är belägen. Inkluderandet av ett större antal tillgångar i avdraget för materiella anläggningstillgångar avses omfatta alla sådana tillgångar som indikerar en verklig verksamhet. Dessutom bidrar det till att skapa lika villkor mellan branscher som använder olika typer av materiella anläggningstillgångar i sin verksamhet. Att inkludera leasade materiella anläggningstillgångar neutraliserar skillnaden mellan ägande och leasing av tillgångar och godkänner att det affärsmässiga beslutet att äga eller leasa normalt inte har någon inverkan på omfattningen av den verksamhet som bedrivs (punkt 37).

Av kommentaren framgår vidare att avdraget för materiella anläggningstillgångar kräver att tillgångarna finns i samma jurisdiktion som den koncernenhet som äger dem eller, i den situation där den materiella tillgången är leasad eller en licens, i samma jurisdiktion som den koncernenhet som innehar nyttjanderätten till tillgången. Vanligtvis kommer den materiella anläggningstillgången vara belägen i samma jurisdiktion som den koncernenhet som äger eller leasar tillgången. Under särskilda omständigheter kan dock tillgångens art och det sätt på vilket tillgången används vara sådant att den inte finns i någon jurisdiktion eller är belägen i flera jurisdiktioner (t.ex. ett luftfartyg från ett internationellt

flygbolag) vid olika tidpunkter under räkenskapsåret. Det kommer att komma administrativa riktlinjer om hur dessa fall ska hanteras (punkt 38).

I kommentaren specificeras att materiella anläggningstillgångar är tillgångar som innehas för att användas i produktion av varor eller tjänster eller för administrativa ändamål och som förväntas användas under mer än en period. Tillgångar i denna kategori inkluderar byggnader, maskiner, datorer och annan kontorsutrustning, motorfordon, fordon, möbler och inventarier samt mark. Naturtillgångar omfattar olje- och gasfyndigheter, skogsområden och mineralfyndigheter. Dessa tillgångar redovisas på samma sätt som avskrivningsbara materiella anläggningstillgångar. Det innebär att naturtillgångar initialt redovisas till anskaffningsvärde, inklusive kostnader för förvärv, prospektering och återställande. Ett avdrag baserat på ägande av materiella anläggningstillgångar skulle leda till en skillnad mellan att äga och leasa tillgångar. För att undvika denna snedvridning inkluderas det redovisade värdet av en leasad materiell anläggningstillgång, inklusive byggnader och mark, på samma sätt som materiella anläggningstillgångar som ägs av koncernenheten. I ett leasingavtal redovisar leasetagaren en "nyttjanderättstillgång" i sin balansräkning som representerar leasetagarens rätt att använda den underliggande tillgången och en leasingskuld som representerar leasetagarens skyldighet att betala leasingavgifter. En nyttjanderättstillgång kan uppkomma i samband med användning av en tillgång som ägs av staten eller en privat part. En leasetagare redovisar nyttjanderättstillgångar på samma sätt som en fastighetsägare dvs. som materiella anläggningstillgångar. Leasegivaren av en materiell anläggningstillgång tillåts inte avdrag avseende det redovisade värdet av denna tillgång. Denna regel återspeglar det faktum att leasegivaren inte aktivt använder den underliggande tillgången för att tjäna pengar. Det anses därför inte vara ett tillförlitligt mått på leasegivarens verkliga verksamhet. Licenser och liknande avtal från staten, såsom hyresavtal eller koncessioner, för användning av fast egendom eller utvinning av naturresurser ingår i materiella anläggningstillgångar om användningen av egendomen medför betydande investeringar i sådana tillgångar. Dessa avtal ger rättigheter som liknar materiella anläggningstillgångar med nyttjanderätt. Följaktligen, i den utsträckning de representerar rättigheter att använda fast egendom eller att utnyttja naturresurser som ägs av en stat så ingår dessa tillgångar i definitionen av materiella anläggningstillgångar vid tillämpningen av avdraget. Detta gäller oavsett om de redovisas, eller behandlas, som en immateriell tillgång i koncernredovisningen. I den utsträckning det finns en rättighet att ta ut vägtullar eller avgifter i samband med driften av den egendom som ligger till grund för licensen eller liknande rättighet som är skild från rätten att använda den fasta egendomen t.ex. ett separat serviceavtal så ingår en sådan tillgång inte i de materiella anläggningstillgångarna (punkterna 39–44).

Vad avser undantag från materiella anläggningstillgångar framgår följande av kommentaren. Beräkningen av avdraget för materiella anläggningstillgångar exkluderar det bokförda värdet av egendom (inklusive mark och byggnader) som innehas för investering, försäljning eller leasing. Även om avdraget generellt sett syftar till att det ska vara en bred definition av materiella anläggningstillgångar så bör en koncern inte tillåtas att få ett större avdrag genom att den köper förvaltningsfastigheter

i en jurisdiktion. Denna risk anses vara särskilt relevant när det gäller byggnader och mark, vilka vanligen innehas som investeringar. För att neutralisera denna risk bör byggnader och mark som innehas för att få hyresintäkter eller en värdestegring (eller båda) ska dessa uteslutas från beräkningen av avdraget. Avdragsrätten kommer dock fortfarande att ta hänsyn till ägarbebodd egendom som direkt eller indirekt används i produktion eller tillhandahållande av varor och tjänster. Det konstateras att denna regel inte förväntas väsentligt öka komplexiteten eller de administrativa kostnaderna eftersom många redovisningsstandarder redan kräver att sådana tillgångar identifieras och redovisas separat. På samma sätt bör en koncern inte tillåtas ett större avdrag för materiella anläggningstillgångar vars redovisade värde huvudsakligen kommer att återvinnas genom en försäljningstransaktion i stället för genom fortsatt användning i verksamheten. Eftersom sådana tillgångar innehas för försäljning, inte för användning, anses de vara ett dåligt mått på verklig verksamhet. För att tillgången ska anses som innehavd för försäljning måste tillgången vara tillgänglig för omedelbar försäljning i sitt nuvarande skick endast på villkor som är sedvanliga för försäljning av sådana tillgångar och försäljningen måste vara mycket sannolik. Beräkningen av avdraget för materiella anläggningstillgångar ska inte inkludera det bokförda värdet av materiella anläggningstillgångar som är hänförliga till genereringen av en koncernenhets intäkter från internationell sjöfartsverksamhet och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet som ligger inom gränsen enligt artikel 3.3.4, dvs. fartyg och annan maritim utrustning och infrastruktur (punkterna 45–48).

Av kommentaren till modellreglerna framgår vidare att i artikel 5.3.5 finns reglerna för att fastställa det bokförda värdet av de materiella anläggningstillgångarna för att beräkna avdraget. Enligt artikeln ska koncernen fastställa avdragsbeloppet utifrån tillgångens bokförda värde så som det bokförts vid upprättandet av koncernredovisningen (dvs. efter att justering har gjorts med hänsyn till t.ex. koncerninterna försäljningar). Värdet för varje tillgång är genomsnittet av balansvärdet vid ingången av räkenskapsåret och balansvärdet vid utgången av räkenskapsåret. Om en tillgång förvärvas eller avyttras under räkenskapsåret kommer således dess redovisade värde vid ingången eller utgången av räkenskapsåret att vara noll. Eftersom det bokförda värdet noll ingår i beräkningen av genomsnittet så kommer avdraget för tillgångar som förvärvats eller avyttrats under året att baseras på hälften av tillgångens redovisade värde i utgången eller ingången av året. Konsekvensen av att ta hänsyn till bokföringsjusteringar avseende kvalificerade materiella anläggningstillgångar och att bortse från koncerninterna försäljningar är att avdraget för materiella anläggningstillgångar baseras på kostnaden för att förvärva tillgångarna från icke-närstående personer och återspeglar koncernens faktiska investering i de relevanta tillgångarna (punkten 49).

Bestämmelser som motsvarar artiklarna 28.1.c, 28.4 och 28.5 i direktivet om berättigade materiella anläggningstillgångar och undantaget för materiella anläggningstillgångar i en koncern ska införas i lagen om tilläggsskatt.

10.1.4 Fast driftställe

Regeringens förslag: För ett fast driftställe ska personalkostnaderna respektive de materiella anläggningstillgångarna vara sådana kostnader och tillgångar som ingår i dess separata räkenskaper. Detta ska gälla under förutsättning att tillgångarna och personalen finns i samma stat som det fasta driftstället.

Personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som hänför sig till ett fast driftställe ska dock inte beaktas vid beräkningen av personalkostnader och materiella anläggningstillgångar för huvudenheten.

Om ett fast driftställes inkomster helt eller delvis undantas från det redovisade respektive justerade resultatet ska personalkostnader och materiella anläggningstillgångar hos det fasta driftstället undantas i motsvarande mån från beräkningen av personalkostnader och materiella anläggningstillgångar.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 28.6 i minimibeskattningsdirektivet framgår att vid tillämpning av punkterna 3 och 4 ska de berättigade lönekostnaderna och de berättigade materiella anläggningstillgångarna för en koncernenhet som är ett fast driftsställe vara de som ingår i dess separata räkenskaper i enlighet med artikel 18.1 och 18.2 (jfr 7 kap. 19–21 §§). Detta gäller under förutsättning att de berättigade lönekostnaderna och de berättigade materiella anläggningstillgångarna är belägna i samma jurisdiktion som det fasta driftsstället. De berättigade lönekostnaderna och de berättigade materiella anläggningstillgångarna i ett fast driftsställe ska inte beaktas för huvudenhetens berättigade lönekostnader och berättigade materiella anläggningstillgångar. Om ett fast driftsställes intäkter helt eller delvis undantas i enlighet med artikel 19.1 och artikel 38.5 ska de berättigade lönekostnaderna och de berättigade materiella anläggningstillgångarna i det fasta driftsstället undantas i samma proportion från beräkningen enligt denna artikel för den multinationella koncernen eller storskaliga nationella koncernen.

Artikel 5.3.6 i modellreglerna har samma utformning som nämnda artiklar i direktivet.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att artikel 5.3.6 innehåller regler som är tillämpliga på beräkningen av substansbeloppet för ett fast driftställe som är en koncernenhet. Vidare framgår bland annat följande av kommentaren. Enligt denna bestämmelse är det de personalkostnader och materiella anläggningstillgångar för ett fast driftställe som ingår i dess separata räkenskaper som avses. Bestämmelsen har samma utformning som artiklarna 3.4.1 och 3.4.2. Personalkostnaderna och de materiella anläggningstillgångarna är de som ingår i det fasta driftställets separata räkenskaper förutsatt att sådana räkenskaper är upprättade i enlighet med

en allmänt erkänd redovisningsstandard. Om det fasta driftstället inte har separat räkenskaper eller om de inte är upprättade i enlighet med allmänt erkänd redovisningsstandard ska beloppet för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar beräknas som om det fasta driftstället hade separata räkenskaper som upprättats i enlighet med den redovisningsstandard som används vid upprättandet av koncernredovisningen. Ett villkor enligt denna artikel är att personalen och tillgångarna måste vara belägna i den jurisdiktion där det fasta driftstället hör hemma. Detta villkor liknar det villkor som gäller för andra koncernenheter och som framgår av artikel 5.3.3 och artikel 5.3.4. Om personalen och tillgångar som hänförs till det fasta driftstället inte är belägna i den jurisdiktion där det fasta driftstället är beläget så ska kostnaderna för sådana sådan personal och tillgångar uteslutas från beräkningen av det substansbeloppet. Vidare är inga personalkostnader och materiella anläggningstillgångar hänförliga till ett fast driftställe som beskrivs i punkten d i definitionen av fast driftställe i artikel 10.1.1.

I artikel 5.3.6 andra meningen anges att personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som hänförs till ett fast driftställe inte räknas in i det fasta driftställets huvudenhets personalkostnader och materiella anläggningstillgångar. Detta säkerställer att sådana kostnader inte beaktas två gånger vid beräkningen av substansbeloppet. Vidare gäller att om det justerade resultatet för ett fast driftställe allokteras till huvudenheten i enlighet med artikel 3.4.5 (artikel 18.5 i direktivet och 7 kap. 24 i lagen om tilläggsskatt) ska personalkostnaderna och de materiella anläggningstillgångar som hänför sig till ett sådant fast driftställe vara kvar i den jurisdiktion där det fasta driftstället hör hemma och inte hänförs till huvudenheten. Den sista meningen i artikel 5.3.6 anger att personalkostnaderna och de materiella anläggningstillgångarna i ett fast driftställe vars inkomst är undantagen i enlighet med artiklarna 3.5.3 (artikel 19.1 i direktivet och 7 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt) och 7.1.4 (artikel 38.5 i direktivet och 7 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt) är undantagna från substansbeloppet. Om ett fast driftställes inkomster helt eller delvis undantas från det redovisade respektive justerade resultatet ska personalkostnader och materiella anläggningstillgångar hos det fasta driftstället undantas i motsvarande mån från beräkningen av personalkostnader och materiella anläggningstillgångar. Av 7 kap. 20–22 §§ lagen om tilläggsskatt framgår att det för ett fast driftställe (definierat i 17 § 1 eller 2 samma lag) ska det redovisade resultatet justeras för att endast återspegla inkomster och utgifter hänförliga till det fasta driftstället enligt tillämpligt skatteavtal eller intern rätt i den stat där det fasta driftstället hör hemma, oavsett vilket belopp som är föremål för beskattning och vilket belopp som kan dras av som kostnader i denna stat. För ett fast driftställe (definierat i 17 § 3 samma lag) ska det redovisade resultatet justeras för att endast återspegla de inkomster och utgifter som enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet skulle ha varit hänförliga till det fasta driftstället. För ett fast driftställe (definierat i 17 § 4 samma lag) ska det redovisade resultatet beräknas utifrån de inkomster som undantas från beskattning i den stat där huvudenheten hör hemma och utifrån de utgifter som inte får dras av i denna stat. Detta gäller endast inkomster och utgifter hänförliga till verksamhet som bedrivs utanför den staten. Om inkomsten är delvis

utesluten så görs en minskning av personalkostnaden och de materiella anläggningstillgångarna i motsvarande proportion. Detta säkerställer att de personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som används för att producera inkomst som är utesluten från det justerade resultatet inte beaktas för att skydda inkomst som ingår i det justerade resultatet.

En bestämmelse som motsvarar artikel 28.6 i minimibeskattningsdirektivet om berättigade lönekostnader och berättigade materiella anläggningstillgångar för en koncernenhet som är ett fast driftsställe ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 5 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt.

10.1.5 Delägarbeskattade enheter

Regeringens förslag: En delägarbeskattad enhets personalkostnader respektive materiella anläggningstillgångar som inte kan hänföras till ett fast driftsställe ska fördelas till den delägarbeskattade enhetens ägarenheter. Detta ska gälla under förutsättning att tillgångarna och personalen finns i den stat där ägarenheten hör hemma.

Vidare ska personalkostnaderna och värdet av de materiella anläggningstillgångarna fördelas i proportion till det belopp som fördelats till ägarenheterna i enlighet med deras ägarintressen.

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

Övriga personalkostnader och anläggningstillgångar för en delägarbeskattad enhet ska undantas från koncernens beräkningar av substansbeloppet.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 28.7 i minimibeskattningsdirektivet framgår att berättigade lönekostnader för berättigade anställda som betalas av en genomflödesenhet och berättigade materiella anläggningstillgångar som ägs av en genomflödesenhet och som inte fördelas enligt punkt 6 ska fördelas på

1. genomflödesenhetens ingående ägarenhet, i proportion till det belopp som fördelats på dem i enlighet med artikel 19.4, under förutsättning att de berättigade anställda och de berättigade materiella anläggningstillgångarna är belägna i jurisdiktionen för den ingående ägarenheten, och

2. genomflödesenheten om det är den yttersta moderenheten, sänkt i proportion till den intäkt som undantas från beräkningen av den justerade vinsten för genomflödesenheten i enlighet med artikel 38.1 och 38.2, under förutsättning att de berättigade anställda och de berättigade materiella anläggningstillgångarna är belägna i genomflödesenhetens jurisdiktion.

Alla andra berättigade lönekostnader och berättigade materiella anläggningstillgångar i genomflödesenheten ska undantas från den multinationella koncernens eller storskaliga nationella koncernens beräkningar av substansundantaget.

Artikel 5.3.7 i modellreglerna har en liknande utformning som nämnda artikel.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att i artikel 5.3.7 förklaras hur personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som ingår i finansiella rapporterna för ett genomströmningsföretag (delägarbeskattad enhet) korrekt fördelas mellan de ingående enheterna. Denna bestämmelse har samma utformning som artikel 3.5.1. Som ett första steg ska de personalkostnader och de materiella anläggningstillgångar som hänförs till ett fast driftställe i enlighet med artikel 5.3.6 tas bort och uteslutas från fördelningen enligt artikel 5.3.7. Detta uppnås genom skrivningen "inte fördelade enligt Artikel 5.3.6". I artikel 5.3.7 fastställs sedan tre olika regler för olika situationer. Den första regeln täcker fallet där den delägarbeskattade enheten (en annan än moderföretaget) är en skattetransparent enhet. I denna situation har det redovisade resultatet för den delägarbeskattade enheten fördelats till ägarenheten enligt artikel 3.5.1(b) (artikel 19.4 i direktivet). Artikel 5.3.7.a följer samma utformning genom att den delägarbeskattade enhetens personalkostnader och materiella anläggningstillgångar fördelas till dess ägarenheter i samma proportion som fördelningen av nettovinsten eller nettoförlusten. Skrivningen "i samma proportion" innebär att samma procentsatser gäller vad avser fördelningen mellan den delägarbeskattade enheten och dess ägarenheter. Detta gäller dock endast om ägarenheten och personalen och tillgångarna finns i samma jurisdiktion.

Den andra regeln täcker situationen är när den delägarbeskattade enheten är moderföretag i koncernen (UPE). I detta fall ska moderföretagets nettovinst eller nettoförlust allokteras till denna enhet i enlighet med artikel 3.5.1.c (artikel 19.5 i direktivet). Artikel 7.1.1 (artikel 38.1 och 38.2 i direktivet) utesluter dock sådan nettovinst eller nettoförlust förutsatt att vissa villkor är uppfyllda. I detta fall allokteras personalkostnaderna och de materiella anläggningstillgångar som ingår i moderföretagets finansiella rapporter i den utsträckning de inte är undantagna från det justerade resultatet i enlighet med artikel 7.1.1. Annorlunda uttryckt, det belopp av personalkostnad och materiella anläggningstillgångar som är förknippade med den inkomst som utesluts enligt artikel 7.1.1 allokteras inte till moderföretaget (som i detta fall är den delägarbeskattade enheten) och exkluderas från beräkningarna av substansbeloppet.

I den tredje regeln behandlas situationen när personalkostnader och materiella anläggningstillgångar inte fördelats enligt de tidigare reglerna. Regeln anger att alla andra personalkostnader och materiella anläggningstillgångar är undantagna från substansbeloppet. Denna regel gäller för de personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som är förknippade med nettointäkt eller nettoförlust som fördelats till en omvänd hybrid enhet. Den gäller också för den del av personalkostnaderna och materiella anläggningstillgångar som är förknippade med den nettointäkt eller nettoförlust som har uteslutits från det justerade resultatet enligt artikel 3.5.3 (artikel 19.1) dvs. som är hänförligt till ägare som inte

är koncernenheter och enligt artikel 7.1.1 (delägarbeskattade enheter som är moderföretag).

Bestämmelser som motsvarar artikel 28.7 i minimibeskattningsdirektivet som rör fördelning av lönekostnader och materiella anläggningstillgångar som ägs av delägarbeskattade enheter ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 5 kap. 7–9 §§ lagen om tilläggsskatt.

10.1.6 Statslösa enheter

Regeringens förslag: För en statslös koncernenhet ska substansbeloppet beräknas separat från andra koncernenheter.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 28.8 i minimibeskattningsdirektivet framgår att substansundantaget för varje statslös koncernenhet ska för varje räkenskapsår beräknas separat från substansundantaget för alla andra koncernenheter.

Artikel 5.1.1 i modellreglerna har samma innebörd som nämnda artikel i direktivet.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att den sista meningen i artikel 5.1.1 innehåller en särskild regel enligt vilken varje statslös koncernenhet behandlas som en enskild koncernenhet som hör hemma i en separat jurisdiktion vid tillämpningen av kapitel 5 i modellreglerna. Denna regel anpassar de allmänna reglerna för beräkning av den effektiva skattesatsen i en jurisdiktion så att de är tillämpliga för statslösa koncernenheter. Det justerade resultatet och justerad medräknad för en statslös koncernenhet, som ingår i beräkningen av den effektiva skattesatsen fastställs i enlighet med kapitlen 3 och 4.

En bestämmelse som motsvarar artikel 28.8 i direktivet om beräkning av substansbelopp för statslösa enheter ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 5 kap. 10 § lagen om tilläggsskatt.

10.2 Undantag för verksamhet av begränsad betydelse

Regeringens förslag: En rapporterende enhet ska kunna välja att tillämpa ett undantag för verksamhet av begränsad betydelse. Tilläggsskattebeloppet för en stat ska då anses vara noll om den genomsnittliga intäkten för koncernenheterna i staten är lägre än tio miljoner euro och det genomsnittliga justerade resultatet för staten är lägre än en miljon euro.

Den genomsnittliga intäkten ska vara genomsnittet av intäkterna för koncernenheterna under räkenskapsåret och de två föregående räkenskapsåren. Intäkterna ska justeras med hänsyn till hur stora intäkter som ska tas med i det justerade resultatet.

Det genomsnittliga justerade resultatet ska vara genomsnittet av vinsterna minskat med förlusterna för koncernenheterna under räkenskapsåret och de två föregående räkenskapsåren. Vinst respektive förluster ska justeras med hänsyn till beräkningen av justerad vinst respektive förlust. Om det för något av de två föregående räkenskapsåren inte finns koncernenheter med intäkt eller justerad förlust i staten ska det räkenskapsåret undantas från beräkningen.

Intäkter och det justerade resultatet för statslösa koncernenheter och investeringsenheter ska dock undantas från beräkningen av den genomsnittliga intäkten och det genomsnittliga justerade resultatet.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 30.1 i minimibeskattningsdirektivet framgår att genom undantag från artiklarna 26–29 och artikel 31 ska, vid valet av den koncernenhet som ska lämna deklARATIONEN, tilläggsskatten för de koncernenheter som är belägna i en jurisdiktion vara lika med noll under ett räkenskapsår om, för ett sådant räkenskapsår, den genomsnittliga justerade intäkten för alla koncernenheter som är belägna i en sådan jurisdiktion är mindre än tio miljoner euro och den genomsnittliga justerade vinsten eller förlusten för alla koncernenheter i en sådan jurisdiktion är en förlust eller är mindre än en miljon euro. Valet ska göras årligen i enlighet med artikel 45.2.

Av artikel 30.2 i direktivet framkommer att den genomsnittliga justerade intäkten eller den genomsnittliga justerade vinsten eller förlusten som avses i punkt 1 ska vara genomsnittet av den justerade intäkten eller den justerade vinsten eller förlusten för de koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen under räkenskapsåret och de två föregående räkenskapsåren. Om det inte finns några koncernenheter med justerad intäkt eller justerad förlust belägna i jurisdiktionen under det första eller andra året som föregår räkenskapsåret, eller båda, ska ett sådant eller sådana räkenskapsår undantas från beräkningen av den genomsnittliga justerade intäkten eller justerade vinsten eller förlusten i den jurisdiktionen.

Av artikel 30.3 i direktivet framgår att den justerade intäkten för de koncernenheter som är belägna i en jurisdiktion under ett räkenskapsår ska vara summan av alla intäkter för de koncernenheter som är belägna i den jurisdiktionen, sänkt eller höjd genom eventuella justeringar som genomförs i enlighet med kapitel III.

I artikel 30.4 i direktivet anges att den justerade vinsten för de koncernenheter som är belägna i en jurisdiktion under ett räkenskapsår ska vara den justerade nettovinsten eller förlusten i den jurisdiktionen beräknad i enlighet med artikel 26.2.

Det framgår av artikel 30.5 i direktivet att undantaget av mindre betydelse som anges i punkterna 1–4 inte ska tillämpas på statslösa koncernenheter och investeringsenheter. Sådana enheters intäkter och

justerade vinst eller förlust ska undantas från beräkningen av undantaget av mindre betydelse.

Artikel 5.5 i modellreglerna har en liknande utformning som nämnda artiklar i direktivet.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att i artikel 5.5 i modellreglerna finns ett undantag för koncernenheter i en stat när två villkor är uppfyllda. Det gäller när det sammantagna resultatet eller när intäkterna för dessa enheter inte överstiger överenskomna tröskelvärden. Det framgår att ett syfte med bestämmelsen är att undvika den komplexitet som en fullständig beräkning av den effektiva skattesatsen kan medföra.

Av artikel 5.5.1 i modellreglerna framgår att tilläggsskatten för koncernenheterna som hör hemma i en jurisdiktion ska anses vara noll för ett visst räkenskapsår när alla enheter som hör hemma i samma jurisdiktion uppfyller kraven för de minimis-undantaget. Det framgår vidare av artikeln att undantaget gäller utan hinder av de krav som annars föreskrivs i kapitel 5, såsom kravet att fastställa den effektiva skattesatsen för en jurisdiktion och beräkna den eventuella tilläggsskatt som ska betalas. Detta innebär att det inte finns något behov för den koncernen att beräkna effektiv skattesats för de koncernenheter som hör hemma i den jurisdiktion som uppfyller tröskelvärdena för de minimis-undantaget och det finns inget behov av att beräkna det belopp av tilläggsskatt som skulle ha betalats om undantaget inte var tillämpligt. Undantaget gäller på årsbasis. Detta innebär att en jurisdiktion kan omfattas av de minimis-undantaget för ett visst räkenskapsår, men inte nödvändigtvis för det föregående eller det efterföljande året.

Om en koncernenhet hörde hemma i en jurisdiktion i vilken artikel 5.5.1 i modellreglerna var tillämplig det första året som koncernen omfattades av modellreglerna, ska övergångsreglerna i artikel 9.1 (artikel 47 i direktivet och 4 kap. 29–32 §§ lagen om tilläggsskatt) tillämpas på en sådan koncernenhet vid ingången av det första räkenskapsår för vilket artikel 5.5.1 inte är tillämplig på jurisdiktionen. Om en koncernenhet hörde hemma i en jurisdiktion där artikel 5.5.1 börjar tillämpas ett eller flera räkenskapsår efter det att koncernen omfattades av modellreglerna, kan den ansökande koncernenheten ändå omfattas av arkiverings-skyldigheter enligt modellreglerna under det eller de räkenskapsår där de minimis-undantaget gällde. Undantaget gäller för alla koncernenheter i en koncern som hör hemma i samma jurisdiktion, såvida inte dessa enheter inte omfattas av undantaget vilket t.ex. gäller investeringsenheter. Detta innebär att en jurisdiktion kan behandlas som en de minimis-jurisdiktion för ett visst räkenskapsår för en viss koncern men inte för en annan koncern. Artikel 5.5.1 gäller vid val av den rapporterade enheten. Som framgår av artikel 8.1.4.b (artikel 44.5 i direktivet) ska den rapporterade enheten välja och tillhandahålla relevant information i sin tilläggsskatterapport som visar att de nödvändiga villkoren är uppfyllda för att omfattas av undantaget. Detta val är ett årligt val (punkterna 74–79).

Det framgår vidare av kommentaren till modellreglerna att artikel 5.5.1 innehåller två villkor för att en jurisdiktion ska vara berättigad till de minimis-undantaget. Enligt det första villkoret krävs att den genomsnittliga intäkten för koncernen i den jurisdiktionen är mindre än tio miljoner euro. Det andra villkoret innebär att det genomsnittliga justerade

resultatet för koncernen i den jurisdiktionen ska vara en förlust eller ett resultat som är mindre än en miljon euro. Både den genomsnittliga intäkten och det genomsnittliga justerade resultatet fastställs genom tillämpning av vad som anges i artikel 5.5.3. De två villkor som anges i artikel 5.5.1 är aggregerade och kumulativa. Detta innebär att intäkter för alla koncernenheter som hör hemma i samma jurisdiktion måste slås samman vad avser de minimis-undantaget och om det sammanlagda utfallet för dessa koncernenheter för ett räkenskapsår inte uppfyller ett av de två villkoren så är jurisdiktionen inte berättigad till de minimis-undantag för det räkenskapsåret. Enligt artikel 5.5.2 ska de relevanta faktorer som används för detta undantag beräknas med hjälp av ett genomsnitt, vilket bedöms minimera risken för att en jurisdiktions möjlighet att tillämpa de minimis-undantaget inte varierar från ett år till ett annat.

I artikel 5.5.1 anges vidare att valet gäller utan hinder av de krav som i övrigt anges i kapitel 5. Detta innebär att den valmöjlighet som finns i artikel 5.5.1 inte förutsätter att koncernen beräknar den genomsnittliga intäkten och det genomsnittliga justerade resultatet för koncernenheter som ingår i en minoritetsägd undergrupp som om de vore en separat koncern eller för en minoritetsägd koncernenhet på enhetsbasis. Därför beaktas intäkterna och resultatet för dessa enheter vid fastställandet av den genomsnittliga intäkten och det genomsnittliga resultatet i den jurisdiktion där de hör hemma. Beloppsgränserna i artikel 5.5.1 anges i euro och det kan krävas att koncernen omvandlar sina intäkter och resultat till euro och det kan krävas att en jurisdiktion som gör bedömningen om villkoren i de minimis-undantaget är uppfyllda i lokal valuta gör en omräkning av beloppsgränserna på årsbasis (punkterna 80–83).

Av kommentaren till modellreglerna framgår att i artikel 5.5.2 föreskrivs att en jurisdiktions intäkter och justerade resultat ska beräknas som ett genomsnitt vid testet om en jurisdiktion uppfyller kriterierna för de minimis-undantaget. För var och en av dessa indikatorer föreskrivs i artikel 5.5.2 att värdena för det innevarande räkenskapsåret (oavsett om det är en inkomst eller förlust) ska beräknas som ett genomsnitt av värdena för de två föregående räkenskapsåren vid bedömningen av om jurisdiktionen befinner sig under tröskelvärdet. Ett treårigt genomsnitt används för att förenkla koncernernas efterlevnad av regeln och skattemyndigheternas administration av regeln. För att undvika snedvridning av beräkningen av genomsnittet föreskrivs i andra meningen i artikel 5.5.2 att vissa räkenskapsår ska undantas från beräkningen av den genomsnittliga intäkten och det genomsnittliga resultatet när det inte finns några koncernenheter med vare sig intäkter eller förluster (i avsaknad av intäkter) som var belägna i jurisdiktionen för det räkenskapsåret. Detta gäller när det inte finns några koncernenheter i jurisdiktionen för ett visst räkenskapsår eller när det endast finns vilande koncernenheter i jurisdiktionen.

Det konstateras även att innan modellreglerna träder i kraft så finns det heller inte några koncernenheter med intäkter eller justerat resultat i någon jurisdiktion. Detta innebär att om t.ex. koncernenheterna i en viss jurisdiktion har ett sammanlagt justerat resultat som är lika med eller överstiger en miljon euro för det första året då modellreglerna tillämpas, kommer fastställandet att baseras enbart på intäkter och resultat för det året

och jurisdiktionen kommer därmed inte att omfattas av de minimis-undantaget det året.

Beräkningen av genomsnittet enligt artikel 5.5.2 bygger på antagandet att räkenskapsåren har samma längd. Om ett räkenskapsår är kortare än 12 månader skulle det vara missvisande att ta hänsyn till intäkterna eller det justerade resultatet för det året som om det avsåg hela året. I ett sådant fall ska genomsnittet beräknas genom att motsvarande intäkts- och resultatberäkningar justeras i proportion till den period som omfattas av det korta räkenskapsåret över ett kalenderår, för att erhålla en årlig intäkt och justerat resultat för beräkningsändamål (punkterna 84–86).

Av kommentaren till modellreglerna framkommer även att i artikel 5.5.3 finns definitionerna av intäkter för en jurisdiktion och justerat resultat för en jurisdiktion som ska användas vid tillämpningen av artikel 5.5.2. I punkterna 88–91 finns en redogörelse för olika justeringar som kan påverka intäkten. En jurisdiktions intäkter och justerat resultat beräknas för varje räkenskapsår för att avgöra om de minimis-undantaget är tillämpligt. Om effektiv skattesats för ett räkenskapsår ska justeras i efterhand kan det påverka beräkningen av intäkt och justerat resultat. Om justeringen resulterar i att intäkten och resultatet sänks ska det inte leda till att koncernen tillämpar undantaget för verksamhet av begränsad betydelse under det räkenskapsåret. Om justeringen däremot resulterar i att undantaget inte längre är tillämpligt på grund av att förutsättningarna i artikel 5.5 inte längre är uppfyllda ska den rapporterade enheten lämna all nödvändig information i tilläggsskatterapporten för relevant räkenskapsår, utan att tillämpa undantaget (punkt 92).

Det framgår vidare av kommentaren till modellreglerna att i artikel 5.5.4 föreskrivs att ett val enligt artikel 5.5 inte ska gälla för statslösa koncernenheter. Det framgår vidare att ett val enligt artikel 5.5 inte ska tillämpas på en koncernenhet som är en investeringsenhet. Valet är inte tillämpligt på dessa koncernenheter eftersom deras effektiva skattesats beräknas på enhetsbasis och de normalt sett inte är skattskyldiga.

Bestämmelser som motsvarar artikel 30.1, 30.2, 30.3, 30.4 och 30.5 i direktivet som rör undantag för verksamhet av begränsad betydelse ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 5 kap. 12–14 §§ lagen om tilläggsskatt.

10.3 Undantag för internationell sjöfart

10.3.1 Resultat som inte ska tas med

<p>Regeringens förslag: Vid beräkning av det justerade resultatet ska resultat från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet inte tas med. Detta gäller om koncernenheten kan visa att den strategiska eller kommersiella förvaltningen av alla berörda fartyg faktiskt bedrivs från inom den stat där enheten hör hemma.</p>

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

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Svensk Sjöfart* har anfört att det finns delar av det föreslagna systemet som inte harmoniserar med de gängse reglerna om tonnagesystem som finns i Europa, vilket är olyckligt och komplicerar tillämpningen för rederier och de nationella skattemyndigheterna. Svensk Sjöfart framför vidare att det borde tydliggöras vad som inkluderas i begreppet internationell sjöfart.

Skälen för regeringens förslag: På grund av dess speciella karaktär är internationell sjöfartsverksamhet föremål för särskilda skatteregler i många länder. Ett exempel är regler om tonnageskatt. Eftersom sådan verksamhet ofta inte omfattas av vanlig inkomstbeskattning är den under vissa förhållanden undantagen från beräkningen av det justerade resultatet enligt artikel 17 i minimibeskattningsdirektivet (jfr skäl 17 i direktivet).

Av artikel 17.2 i direktivet framgår att en ingående enhets intäkter från internationell sjöfart och intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart ska undantas från beräkningen av dess justerade vinst eller förlust. Detta gäller under förutsättning att koncernenheten visar att den strategiska eller kommersiella förvaltningen av alla berörda fartyg faktiskt bedrivs inom den jurisdiktion där koncernenheten är belägen. Av artikel 17.4 i direktivet framgår att de samlade intäkterna från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart för samtliga ingående enheter som är belägna i en jurisdiktion inte ska överstiga 50 procent av dessa ingående enheters intäkter från internationell sjöfart.

Artikel 3.3.1, 3.3.4 och 3.3.6 i modellreglerna har en liknande utformning som nämnda artiklar i direktivet.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att bestämmelserna utgår från tillämpningsområdet för artikel 8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. Det innebär att inkomst från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet ska undantas vid beräkningen av det justerade resultatet. Om resultatet från sjöfartsverksamheten är en vinst ska det justerade resultatet minska. Om resultatet är en förlust ska det justerade resultatet höjas (punkten 147). Enligt artikel 3.3.1 ska resultatet från en koncernenhets internationella sjöfartsverksamhet och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet undantas från beräkningen av koncernenhetens justerade resultat.

I artikel 3.3.4 finns en begränsning av beloppet för inkomst från verksamhet som kompletterar sjöfartsverksamhet. Begränsningen beror på att sådan verksamhet endast ska undantas till den del den understödjer den primära sjöfartsverksamheten. Resultatet från verksamhet som kompletterar sjöfartsverksamhet i jurisdiktionen som överstiger 50 procent av resultatet från internationell sjöfart omfattas inte av undantaget utan överskottet inkluderas i det justerade resultatet. Begränsningen gäller på jurisdiktionsbasis. En koncernenhet behöver beräkna resultatet för sjöfartsverksamhet separat från resultatet för den kompletterande verksamheten. Den del av resultatet från kompletterande verksamhet som

överstiger taket ska ingå i beräkningen av det justerade resultatet. Detta resultat ska fördelas mellan koncernenheter i staten i proportion till deras andel av det totala resultatet från kompletterande verksamhet i staten (punkterna 149, 150, 172 och 173).

Av kommentaren till modellreglerna framgår att det införs ett krav i artikel 3.3.6 som måste uppfyllas för att undantaget ska gälla. Kravet syftar till att säkerställa att den strategiska eller kommersiella förvaltningen av alla fartyg som används för att generera inkomster från internationell sjöfart faktiskt bedrivs inom den jurisdiktion där koncernenheten hör hemma. Detta krav överensstämmer med hur många tonnageskattesystem är utformade för att skapa en ekonomisk koppling mellan rederiet och den jurisdiktion där tonnageskattesystemet gäller. Den strategiska eller kommersiella ledningen av de berörda fartygen är begränsad till de fartyg som används för att internationell sjöfart och den faktiska verksamheten måste bedrivas från den jurisdiktion där koncernenheten hör hemma för att undantaget ska gälla. För detta ändamål är de fartyg som används för intjänande av internationell sjöfartsinkomst de fartyg som är engagerade i transport av passagerare eller last i internationell trafik, oavsett om de ägs, hyrs eller på annat sätt disponeras av koncernenheten. Huruvida den strategiska eller kommersiella ledningen faktiskt bedrivs från den jurisdiktion där koncernenheten hör hemma bör fastställas på grundval av relevanta fakta och omständigheter samt med beaktande av alla relevanta faktorer som är hänförliga till inkomstposten. De relevanta faktorerna omfattar inte bara de berörda fartygens strategiska eller kommersiella förvaltning som bedrivs inifrån jurisdiktionen, utan även verksamhet för fartygen som bedrivs utanför jurisdiktionen. Enbart det faktum att ett fartyg är flaggat i en viss jurisdiktion är inte en relevant faktor vid fastställandet av om den strategiska eller kommersiella ledningen faktiskt bedrivs från den jurisdiktionen. Den strategiska ledningen omfattar beslut om betydande kapitalutgifter och avyttring av tillgångar (t.ex. köp och försäljning av fartyg), tilldelning av större kontrakt, avtal om strategiska allianser och poolning av fartyg samt ledning av utländska etableringar. Relevanta faktorer som visar på strategisk ledning omfattar lokalisering av beslutsfattare, inklusive ledande befattningshavare, lokalisering av styrelsemöten, plats för operativa styrelsemöten samt var styrelseledamöter och nyckelpersoner är bosatta. Kommersiell ledning omfattar ruttplanering, mottagande av bokningar vad avser gods eller passagerare, försäkring, finansiering, personaladministration, proviantering och utbildning. Relevanta faktorer som visar på kommersiell ledning inkluderar antalet anställda som är engagerade i dessa aktiviteter i jurisdiktionen, vilka lokaler som används i jurisdiktionen och bosättningslandet för nyckelpersoner i ledande ställning, inklusive styrelseledamöter (punkterna 180–184).

Regeringen föreslår att en bestämmelse som motsvarar artiklarna 17.2 och 17.4 i direktivet om undantag för internationell sjöfart avseende resultatet ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Svensk Sjöfart har anfört att det finns delar av det föreslagna systemet som inte harmoniserar med de gängse reglerna om tonnagesystemet som finns i Europa. Regeringen konstaterar att det inte i detta lagstiftningsprojekt finns anledning att se över reglerna om tonnagebeskattning och att det är de bestämmelser som finns i direktivet som ska

implementeras i lagstiftningen. Det finns ingen definition i vare sig modellreglerna eller direktivet avseende internationell sjöfart, vilket innebär att någon sådan definition inte kommer att införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 5 kap. 15 § lagen om tilläggsskatt.

10.3.2 Kostnader som inte ska tas med

Regeringens förslag: En koncernenhets direkta kostnader som kan hänföras till internationell sjöfartsverksamhet och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet ska dras av från koncernenhets intäkter från sådan verksamhet. En koncernenhets andra kostnader som indirekt kan hänföras till internationell sjöfartsverksamhet och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet ska fördelas utifrån koncernenhets intäkter från sådan verksamhet i proportion till enhets totala intäkter. Kostnader som kan hänföras till en koncernenhets internationella sjöfartverksamhet och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet ska inte ingå i beräkningen av enhets justerade resultat.

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

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av artiklarna 17.5 och 17.6 i minimibeskattningsdirektivet framgår att de kostnader som en ingående enhet ådrar sig och som direkt kan hänföras till dess internationella sjöfartsverksamhet som avses i punkt 17.5.1.a och intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart som avses i punkt 17.5.1.b ska hänföras till sådan verksamhet för att beräkna nettointäkten från internationell sjöfart och koncernenhets intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart. De kostnader som en ingående enhet ådrar sig och som indirekt uppstår till följd av dess internationella sjöfartsverksamhet och intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart ska dras av från koncernenhets intäkter från sådan verksamhet för beräkning av intäkter från internationell sjöfart och koncernenhets intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart på grundval av dess intäkter från sådan verksamhet i proportion till dess totala intäkter. Alla direkta och indirekta kostnader som hänförs till en ingående enhets intäkter från internationell sjöfart och intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart i enlighet med punkt 5 ska undantas från beräkningen av dess justerade vinst eller förlust.

Artikel 3.3.5 i modellreglerna har en liknande utformning som nämnda artiklar i direktivet.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att artikel 3.3.5 reglerar avdrag för och fördelning av kostnader hänförliga till internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet. Kostnader som är

direkt hänförliga till en koncernenhet vad avser driften av en internationell sjöfartsverksamhet bör fördelas utifrån fakta och omständigheter för att beräkna koncernenhetens nettoinkomst från dess internationella sjöfartsverksamhet. Sådana direkt hänförliga kostnader inkluderar poster såsom kostnader för drift av fartyget och kostnader som är relaterade till användningen av fartyget, men är inte begränsade till sådana kostnader. Kostnader för drift av fartyget kan vara personalkostnader (t.ex. fartygsbesättning och ledning), kostnader för bunker (bränsle), underhåll och uppgraderingar (torrdockning), kostnader för terminal, stuveri och hamn. Kostnader relaterade till användningen av fartyget kan vara avskrivningskostnader för fartyg och annan maritim utrustning och infrastruktur, kostnader för befraktning av fartyg och leasing av fraktkontainrar samt lasthantering. Med indirekta kostnader avses alla kostnader som inte är direkt hänförliga till verksamheten. Sådana kostnader ska fördelas mellan koncernenhetens internationella sjöfartsverksamhet och övrig verksamhet i proportion till dess inkomster från internationell sjöfartsverksamhet dividerat med dess inkomster från övrig verksamhet (punkterna 174–176).

Av kommentaren till modellreglerna framgår vidare att det redovisade resultatet undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Enligt denna paragraf ska alla direkta och indirekta kostnader som kan hänföras till en koncernenhets resultat från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet och som dras av vid beräkningen av detta resultat inte också dras av vid beräkningen av det justerade resultatet. Koncernenheten ska endast göra en enda justering av det redovisade resultatet motsvarande den nettovinst eller nettoförlust som ska undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Genom att beräkna inkomsterna från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet separat och därefter dra bort resultatet från beräkningen av det justerade resultatet uppfyller koncernenheten kraven i denna paragraf, oaktat att bruttoinkomsterna och kostnaderna från nämnd verksamhet inkluderas i det redovisade resultatet (punkt 177).

Till den del direkta och indirekta kostnader är hänförliga till resultat från verksamhet som kompletterar internationell sjöfart överstiga hälften av dessa koncernenheters resultat från internationell sjöfart, ska kostnaderna beaktas vid beräkningen av koncernenhetens justerade resultat, liksom motsvarande vinst (punkt 178).

Det föreslås att en bestämmelse som motsvarar artiklarna 17.5 och 17.6 i direktivet om kostnader i internationell sjöfart som inte ska tas med, ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 5 kap. 16 § lagen om tilläggsskatt.

10.3.3 Förlust i internationell sjöfartsverksamhet

Regeringens förslag: Förlust i verksamhet i form av internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet ska räknas bort från det justerade resultatet.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 17.3 i minimibeskattningsdirektivet framgår att om beräkningen av en ingående enhets intäkter från internationell sjöfart och intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart leder till en förlust, ska denna förlust undantas från beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust.

Artikel 3.3.1 i modellreglerna har en liknande utformning som artikel 17.3.

En bestämmelse som motsvarar artikel 17.3 i direktivet om förlust i internationell sjöfartsverksamhet ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 5 kap. 17 § lagen om tilläggsskatt.

10.3.4 Resultat från internationell sjöfart

Regeringens förslag: Resultat från internationell sjöfart ska avse koncernenhetens resultat från följande verksamheter:

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

2. Transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik inom ramen för arrangemang som avser hyra av utrymme på ett containerfartyg.

3. Leasing av fartyg som ska användas för transport av passagerare eller gods i internationell trafik med charter, fullt utrustat, bemannat och försedd med förnödenheter och vad som i övrigt är nödvändigt för fartygets drift.

4. Leasing av obemannat fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik till en annan koncernenhet s.k. bareboatcharter.

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

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

Resultat från internationell sjöfart ska dock inte omfatta ett resultat som en koncernenhet erhåller från transport av passagerare eller gods med fartyg som endast sker via inre vattenvägar inom en och samma jurisdiktion.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Ordalydelsen har justerats något.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Svensk Sjöfart* har anfört att det finns delar av det föreslagna systemet som inte harmoniserar med de gängse reglerna om tonnagesystemet som finns i Europa, vilket är olyckligt och komplicerar tillämpningen för rederier och de nationella skattemyndigheterna. Svensk Sjöfart framför vidare att utformningen av undantaget för internationell sjöfart i utredningens lagförslag inte överensstämmer till fullo avseende begrepp och betydelser i den engelska direktivtexten. I Europa är trafik på de inre vattenvägarna en sedan länge etablerad specifik verksamhet som bedrivs med speciella fartyg inom specifika områden. Det är sådan verksamhet som avses i direktivet med uttrycket ”inland waterways”, som inte omfattas av undantaget. Även fartyg som går i internationell trafik kan trafikera sådana områden men dessa ska ändå omfattas av undantaget för internationell sjöfarts verksamhet.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 17.1 a i minimibeskattningsdirektivet framgår att med *intäkt från internationell sjöfart* (”International Shipping Income”) avses nettointäkt som en ingående enhet erhåller från följande verksamheter, under förutsättning att transporten inte sker via inre vattenvägar (”inland waterways”) inom samma jurisdiktion: transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik, oavsett om fartyget ägs, leasas eller på annat sätt står till koncernenhetens förfogande, transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik inom ramen för arrangemang för charter med ankomst- och avgångstider (”slot-chartering arrangements”), leasing av ett fartyg som ska användas för transport av passagerare eller gods i internationell trafik med charter, fullt utrustat, bemannat och försett med förmödenheter (”supplied”), leasing av ett fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik med charter av ett fartyg utan besättning eller kapten (”bareboat charter basis”) till en annan ingående enhet, deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell operativ byrå för transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik, och försäljning av ett fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik, under förutsättning att fartyget har hållits för användning av koncernenheten i minst ett år.

Artikel 3.3.2 i modellreglerna är till viss del utformad på ett annat sätt. I sista meningen i artikeln står följande: ”International Shipping Income shall not include net income obtained from the transportation of passengers or cargo by ships via inland waterways within the same jurisdiction.” Denna mening finns som en bisats i början av artikeln i direktivet. Detta behandlas närmare nedan.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att det primära undantaget anges i punkt (a). Denna punkt utesluter nettoinkomster som en koncernenhet erhåller från transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik i enlighet med artikel 8.1 i OECD:s modellavtal. Vid tillämpningen av modellreglerna betyder begreppet ”internationell trafik” all transport med ett fartyg förutom när fartyget endast används mellan platser inom en och samma jurisdiktion. Detta gäller oavsett om denna jurisdiktion är samma jurisdiktion som den där koncernenheten hör hemma. I överensstämmelse med punkt 4 i kommentaren till artikel 8 i OECD:s modellavtal gäller detta undantag oavsett om ett fartyg ägs, hyrs eller på annat sätt disponeras av koncernenheten (punkt 152). I punkterna (b) till (e) anges uttryckligen att den kategori av vinster som omfattas av

artikel 8. 1 vad avser driften av ett fartyg också omfattas av detta undantag (punkt 154).

Vad avser artikel 3.3.2.b, i modellreglerna som handlar om ”the transportation of passengers or cargo by ships operated in international traffic under slot-chartering arrangements”, framgår av kommentaren till modellreglerna att i överensstämmelse med punkt 6 i kommentaren till artikel 8 i OECD:s modellavtal. Detta innebär att undantaget också gäller i fråga om transport av passagerare eller last med fartyg som används i internationell trafik enligt avtal om ”slot-chartering” (punkten 155). I utredningens lagförslag anges att det är transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik inom ramen för arrangemang för charter med ankomst- och avgångstider som avses. *Svensk Sjöfart* har påpekat att detta är en felaktig översättning av ”slot-chartering arrangements” då termen ”slot” kommer från att utrymmet ombord på ett containerfartyg är indelat i områden (slots). Begreppet ”slot-chartering” avser en företeelse när ett rederi hyr transportkapacitet på ett annat rederis fartyg. Någon direkt motsvarighet till slot-chartering finns inte på svenska. Regeringen håller med om att en annan benämning på ”slot-chartering” bör användas. Förslaget är att beskriva ”slot-chartering” på ett liknande sätt som *Svensk Sjöfart* har gjort. Det bör därmed anges att vad som avses med ”slot-chartering” är ett arrangemang som avser hyra av utrymme på ett containerfartyg.

Vad avser artikel 3.3.2.c i modellreglerna som handlar om ”leasing a ship, to be used for the transportation of passengers or cargo in international traffic, on charter fully equipped, crewed and supplied” framgår av kommentaren till modellreglerna att den överensstämmer med punkten 5 i kommentaren till artikel 8 i modellavtalet samt att för att dra nytta av undantaget måste leasegivaren visa att fartyget förväntas användas för transport av passagerare eller gods i internationell trafik (punkt 156). I utredningens lagförslag, punkten 3, har undantaget formulerats på följande sätt: Leasing av fartyg som ska användas för transport av passagerare eller gods i internationell trafik med charter, fullt utrustat, bemannat och försett med förnödenheter. *Svensk Sjöfart* har anfört att punkten 3 tar sikte på att fartyget tillhandahålls så att det direkt går att genomföra en resa. Inom sjöfarten finns ett flertal olika former för kontrakt och vad som ingår respektive inte ingår. De vanligaste formerna för hyra av fartyg är s.k. tidsbefraktning (time charter), dvs. hyra för en angiven tidsperiod och s.k. resebefraktning (voyage charter), dvs. hyra för en specifik resa. Avtalsformerna ser lite olika ut beroende på om bränsle ingår eller om detta ska bekostas separat av den som hyr fartyget. I den engelska direktivtexten talas om ”fully equipped, crewed and supplied”-där ordet supplied har en bredare betydelse än svenskans ”fornödenheter” som i huvudsak tar sikte på förnödenheter för besättningen medan engelskans supplied också inkluderar det som är nödvändigt för driften av fartyget. Regeringen anser i likhet med *Svensk Sjöfart* att punkten 3 bör utformas så att uttrycket förnödenheter även omfattar det som är nödvändigt för driften av fartyget.

Artikel 3.3.2.d omfattar “leasing a ship on a bare boat charter basis, for the use of transportation of passengers or cargo in international traffic, to another Constituent Entity”. Av kommentaren till modellreglerna framgår att punkten d omfattar koncernintern leasing av fartyg på basis av

bareboatcharter för att användas för transport av passagerare eller gods i internationell trafik. I det fallet är koncernenheten uthyrare och leasar ut ett fartyg till ett annat företag som är en koncernenhet på charterbasis utan besättning eller befälhavare (punkt 157). I utredningens lagförslag har punkten 4 fått följande utformning: Leasing av fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik med charter av ett fartyg utan besättning eller kaptan, till en annan koncernenhet. *Svensk Sjöfart* har anfört att punkten 4 tar sikte på s.k. bareboatcharter, dvs hyra av ett obemannat fartyg. Begreppet bareboat används även på svenska (det finns dock ett äldre svenskt ord för detta, skeppslega). Även begreppet skeppslega är dock tämligen okänt och termen bareboatcharter används vanligen även på svenska. Regeringen anser att punkten 4 bör ha följande formulering Leasing av obemannat fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik till en annan koncernenhet s.k. bareboatcharter.

Artikel 3.3.2.e omfattar ”the participation in a pool, a joint business or an international operating agency for the transportation of passengers or cargo by ships in international traffic”. Av kommentaren till modellreglerna framgår att undantaget motsvarar artikel 8.2 i modellavtalet (punkt 158). I utredningens lagförslag används begreppet ”internationell operativ byrå” för det engelska begreppet ”international operating agency”. Regeringen anser att det svenska begreppet bör vara ”internationell driftsorganisation” i stället (jfr OECD:s kommentarer till modellavtalet, punkt 10.1).

Av kommentaren till modellreglerna framgår att i artikel 3.3.2.f finns ett undantag för internationell sjöfart som gäller kapitalvinster (eller förluster) vid försäljning av fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik, vilket normalt skulle omfattas av artikel 13 i OECD:s modellavtal. En minsta innehavsperiod om ett år tillämpas i modellreglerna för att förhindra handel med fartyg från att kvalificera sig för undantaget (punkt 159).

I slutet av artikel 3.3.2 framgår följande: ”International Shipping Income shall not include net income obtained from the transportation of passengers or cargo by ships via inland waterways within the same jurisdiction.”

Enligt kommentaren till modellreglerna anges i sista meningen i artikel 3.3.2 att undantaget inte är tillämpligt på nettoinkomster som en koncernenhet erhåller från transport av passagerare eller gods med fartyg via inre vattenvägar inom samma jurisdiktion, såsom floder, kanaler och sjöar (punkt 160). *Svensk Sjöfart* har anfört att även för fartyg som går i internationell trafik så kan en viss del av resan ske på inre vattenvägar, exempelvis i Mälaren. Regeringen anser att även en sådan situation bör omfattas av undantaget och att det därför bör tydliggöras att det fortfarande är fråga om internationell sjöfartsverksamhet.

En bestämmelse som motsvarar artikel 17.1 a i direktivet om intäkt från internationell sjöfart ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 5 kap. 18 § lagen om tilläggsskatt.

10.3.5 Resultat från kompletterande verksamhet

Regeringens förslag: Resultat av verksamhet som kompletterar internationell sjöfartsverksamhet ska omfatta koncernenhetens resultat från följande verksamheter, under förutsättning att de huvudsakligen bedrivs i samband med transport av passagerare eller gods i internationell trafik:

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

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

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

4. Tillhandahållandet av tjänster till andra rederier som består av ingenjörer, underhållspersonal, lasthanterare, cateringpersonal eller kundservicepersonal ställs till deras förfogande.

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

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Ordalydelsen har justerats något.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Svensk Sjöfart* har anfört att i lagförslaget finns samma skrivning avseende bareboatcharter som i 18 § punkten 4 och en justering föreslås. Vad avser 19 § punkten 4 bör denna omformuleras t.ex. bör ordet ”utförandet” bytas mot tillhandahållandet.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 17.1 b framgår att intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart: nettointäkt som en ingående enhet erhåller från följande verksamheter, under förutsättning att sådan verksamhet primärt bedrivs i samband med transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik: leasing av ett fartyg, i form av charter av ett fartyg utan besättning eller kapten, till ett annat rederi som inte är en ingående enhet, under förutsättning att charterns varaktighet inte överstiger tre år, försäljning av biljetter som utfärdats av andra rederier för den inrikes delen av en internationell resa, leasing och korttidslagring av containrar eller demurrage för sen återlämning av containrar, tillhandahållande av tjänster till andra rederier av ingenjörer, underhållspersonal, lasthanterare, cateringpersonal och kundservicepersonal, och kapitalavkastning, om den investering som genererar intäkten görs som en integrerad del av driften av fartyg i internationell trafik.

Artikel 3.3.3 i modellreglerna är utformad på samma sätt som artikel 17.1 b i direktivet.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att artikel 3.3.1 utesluter inte bara resultatet från internationell sjöfart från beräkningen av det justerade resultatet utan även resultat från verksamhet som kompletterar sådan verksamhet. Detta innebär att undantaget för resultatet från internationell sjöfartsverksamhet även gäller för resultatet av nettointäkter från vissa sidoverksamheter. I artikel 3.3.3 definieras resultat från kompletterande verksamhet. Den kompletterande verksamhet som

identifieras i denna artikel är begränsad till vad som uttryckligen nämns i kommentaren till artikel 8 i OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. För att kvalificera sig för undantaget måste en koncernenhets resultat erhållas från de aktiviteter som anges i artikel 3.3.3 och som huvudsakligen utförs i samband med transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik. Artikel 3.3.3.a omfattar leasingavtal på basis av bareboatcharter (enligt som nämns i punkt 5 i kommentaren till artikel 8 i OECD:s modellavtal) där en koncernenhet leasar ut ett fartyg som en sidoverksamhet till ett annat rederi som inte är en koncernenhet på charter utan besättning eller befälhavare (dvs. där koncernenheten är uthyraren och fartyget drivs av en annan part den s.k. befraktaren). I detta sammanhang är ett rederi ett företag som befraktar fartyget. Artikel 3.3.3 b omfattar det resultat som en koncernenhet erhåller från försäljning av biljetter som utfärdats av andra rederier för den inhemska delen av en internationell resa (såsom nämns i punkt 8 i kommentaren till artikel 8 i OECD:s modellavtal). Artikel 3.3.3 c omfattar det resultat som en koncernenhet erhåller från uthyrning och korttidslagring av containrar, till exempel när företaget debiterar en kund för att hålla en lastade containern i ett lager i väntan på leverans, eller från kvarhållningsavgifter för sen återlämning av containrar (såsom nämns i punkt 9 i kommentaren till artikel 8 i OECD:s modellavtal). Till exempel skulle en period på fem dagar eller mindre kunna antas vara kortfristig för detta ändamål. Fakta och omständigheter skulle emellertid behöva beaktas för att avgöra om lagringen var kortvarig. Artikel 3.3.3 d omfattar det resultat som en koncernenhet erhåller från tillhandahållande av tjänster till andra rederier av ingenjörer, underhållspersonal, lasthanterare, cateringpersonal och kundtjänstpersonal (såsom nämns i punkt 10 i kommentaren till artikel 8 i OECD:s modellavtal). Artikel 3.3.3 e omfattar inkomst av kapital när den investering som ger upphov till inkomsten görs som en integrerad del av bedrivandet av verksamheten att driva fartygen i internationell trafik (såsom anges i punkt 14 i kommentaren till artikel 8 i OECD:s modellavtal). Detta skulle gälla ränteinkomster som genereras av exempelvis kontantdepositioner eller annat kortsiktigt rörelsekapital som är nödvändigt för bedrivandet av denna verksamhet. Detta skulle också gälla ränteinkomster på obligationer som ställts som säkerhet om detta krävs enligt lag för att bedriva verksamheten; i sådana fall behövs investeringen för att möjliggöra driften av fartygen på den platsen. Punkten e är dock inte tillämplig på ränteintäkter som erhållits i samband med hantering av kassaflödes- eller annan treasury-verksamhet för andra koncernenheter, oavsett om dessa koncernenheter hör hemma inom eller utanför den jurisdiktionen (centralisering av finans- och investeringsverksamhet). Det skulle inte heller vara tillämpligt på ränteintäkter som genereras av kortfristiga investeringar av vinster som genereras av en rederiverksamhet där de investerade medlen inte behövs för den verksamheten (punkterna 161–163, 165–168 och 170).

En bestämmelse som motsvarar artikel 17.1 b i direktivet 17.1 b om intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Svensk Sjöfart har påpekat att skrivningarna om bareboatcharter bör omformuleras och att ordet ”utförandet” måste bytas ut. Regeringen håller med om detta och sådana justeringar av lagförslaget förslås därmed.

11 Skattskyldighet enligt regeln om nationell tilläggsskatt

Regeringens bedömning: Det bör införas en nationell tilläggsskatt.

Regeringens förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler ska införas vad avser nationell tilläggsskatt (artikel 1.2 och 11).

Tillämpningsområdet för nationell tilläggsskatt ska överensstämja med tillämpningsområdet för internationell tilläggsskatt. Om en svensk koncernenhet är lågbeskattad ska enheten vara skattskyldig för hela tilläggsskattebeloppet för den egna enheten.

För nationell tilläggsskatt ska bedömningen av om koncernens enheter i Sverige är lågbeskattade göras samlat för koncernens samtliga koncernenheter som hör hemma i Sverige enligt de regler som gäller för internationell tilläggsskatt. Ett tilläggsskattebelopp ska beräknas för respektive lågbeskattad svensk koncernenhet enligt samma regler som gäller för internationell tilläggsskatt.

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 staten såsom tillkommande tilläggsskattebelopp.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens förslag såtillvida att utredningen föreslår att huvudregeln om tilläggsskatt ska ha företräde framför regeln om nationell tilläggsskatt, vilket innebär att tilläggsskatt i huvudsak tas ut enligt huvudregeln om tilläggsskatt medan bestämmelserna om nationell tilläggsskatt endast blir tillämpliga i vissa fall. Utredningens förslag innebär att skattskyldighet för nationell tilläggsskatt ska gälla för mellanliggande moderenheter över vilka ett svenskt moderföretag eller annan svensk moderenhet har bestämmande inflytande samt för delägda moderenheter som inte direkt eller indirekt helt ägs av en annan svensk moderenhet.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Stockholms kommun* avstyrker förslaget att utnyttja valmöjligheten att införa en nationell tilläggsskatt innan det internationella arbetet är klart och konsekvenserna av samtliga regler står klara. *Kammarrätten i Göteborg* anser att det bör övervägas att avstå från att införa nationell tilläggsskatt, bland annat på grund av risk för dubbelbeskattning. *Skatteverket* förordar införandet av en nationell tilläggsbeskattning för att slå vakt om den svenska skattebasen, anför att lagförslaget bör anpassas i förhållande till den ytterligare vägledning som publicerats av OECD i februari 2023. Skatteverket anser vidare att det bör övervägas om svenska moderföretag ska omfattas av skattskyldighet,

inklusive för den egna enheten, att reglerna bör även anpassas för minoritetsägda koncernenheter och Joint Ventures. Enligt Skatteverket bör avräkningsregeln anpassas så att den även omfattar den nationella tilläggsskatt som tas ut av en lågbeskattad koncernenhet för den egna enheten av en koncernenhet som inte är moderenhet och som ägs av en (eller flera) svenska moderenheter samt av en (eller flera) utländska sådana.

Skälen för regeringens bedömning och förslag

Det bör införas en nationell tilläggsskatt

Minimibeskattningsdirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att införa en nationell tilläggsskatt (artikel 11.1 i direktivet, vilken saknar direkt motsvarighet i modellreglerna). En sådan skatt ska beräknas och betalas på överskjutande vinst för alla lågbeskattade koncernenheter som hör hemma i Sverige enligt bestämmelserna i direktivet (artikel 1.2 och 11.1 i direktivet).

Skatteverket förordrar att en nationell tilläggsskatt bör införas medan *Stockholms kommun* avstyrker ett sådant införande och Kammarrätten i Göteborg anser att det bör övervägas att avstå att införa nationell tilläggsskatt med anledning av risk för dubbelbeskattning. När det gäller frågan om dubbelbeskattning finns det undantag i direktivet för att motverka detta samt bestämmelser om avräkning, vilket tas upp nedan i avsnitt 12. Vidare minskar nationell tilläggsskatt den tilläggsskatt som annars skulle tas ut enligt huvud- respektive kompletteringsregeln om tilläggsskatt.

En nationell tilläggsskatt leder till att tilläggsskattebeloppet betalas i den medlemsstat där lågbeskattade moderföretag och andra koncernenheter hör hemma. Den nationella tilläggsskatten ger därigenom den stat i vilken den lågbeskattade enheten hör hemma företräde till skatteintäkterna från tilläggsbeskattning. Detta följer av att skattskyldighet för nationell tilläggsskatt enligt direktivets artikel 11 medför att moderföretaget och koncernenheter i samma stat inte är lågbeskattade. De bestämmelser i direktivets artikel 5–8 som avser tilläggsskatt för bolag i samma stat som en skattskyldig koncernenhet aktualiseras därför inte när nationell tilläggsskatt tas ut. Av samma skäl medför nationell tilläggsskatt att det inte blir aktuellt för andra stater att tillämpa kompletteringsregeln i direktivets artikel 12–14 (artikel 2.4–2.6 i modellreglerna) på koncernenheter i den stat som tar ut nationell tilläggsskatt (i detta fall Sverige). Att kompletteringsregeln inte blir tillämplig bedöms innebära en förenkling för de koncerner som omfattas av reglerna om tilläggsskatt.

Det är upp till varje medlemsstat att avgöra om nationell tilläggsskatt ska införas. Syftet med en nationell tilläggsskatt är att de skatteintäkter som en tilläggsbeskattning ger upphov till när det finns lågbeskattade koncernenheter som hör hemma i Sverige ska komma Sverige till del (skäl 13).

I det fall en nationell tilläggsskatt beräknas enligt moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard eller enligt en internationell redovisningsstandard, ska något tilläggsskattebelopp över huvud taget inte beräknas för koncernenheter i en sådan stat (direktivets artikel 11.2 andra stycket). Om Sverige inför en nationell tilläggsskatt innebär det alltså i

praktiken att lågbeskattade koncernenheter som hör hemma i Sverige i många fall inte kommer att beröras av den internationella tilläggsskatten. Bestämmelsen saknar motsvarighet i modellreglerna. För tredje länder som implementerar modellreglerna kommer därför inte en regel motsvarande direktivets artikel 11.2 andra stycket att gälla.

Sammanfattningsvis gör regeringen av de skäl som anges ovan bedömningen att regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler bör införas vad avser nationell tilläggsskatt.

Närmare om utformningen av en nationell tilläggsskatt

En nationell tilläggsskatt ska utformas så att den uppfyller direktivets och modellreglernas krav på en sådan skatt, vilket berörs närmare nedan. Den ska även i övrigt vara förenlig med EU-rätten.

Direktivet och modellreglerna

Modellreglerna innehåller inte någon bestämmelse om hur regelverket ska se ut. Såväl modellreglerna som direktivet innehåller dock en definition av vad som utgör en kvalificerad nationell tilläggsskatt, nedan ”nationell tilläggsskatt”.

Definitionen ska ge skattskyldiga och skattemyndigheter ledning vid bedömningen av om koncernenheter är föremål för en nationell tilläggsskatt i en annan stat som uppfyller direktivets krav på en sådan skatt. Eftersom nationell tilläggsskatt ska dras av från tilläggsskatt i moderenhetens hemstat måste staterna kunna skilja en nationell tilläggsskatt från liknande skatter som inte får samma rättsverkningar. Andra skatter kan behandlas som medräknade skatter enligt 3 kap. 25–27 §§ lagen om tilläggsskatt och därigenom påverka den effektiva skattesatsen som i sin tur påverkar tilläggsskattebeloppet.

Enligt direktivet avses med kvalificerad nationell tilläggsskatt följande (artikel 3.28).

(E)n tilläggsskatt som genomförs i den nationella lagstiftningen i en jurisdiktion, förutsatt att denna jurisdiktion inte tillhandahåller några fördelar relaterade till dessa regler, och som

a) föreskriver fastställande av överskjutande vinst för de koncernenheter som är belägna i den jurisdiktionen i enlighet med reglerna i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler och tillämpningen av minimiskattesatsen på dessa överskjutande vinster för jurisdiktionen och de koncernenheterna i enlighet med de regler som fastställs i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler, och

b) administreras på ett sätt som är förenligt med reglerna i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler.

Definitionen i modellreglerna av en nationell tilläggsskatt i artikel 10.1.1 är i allt väsentligt likalydande med definitionen i direktivet. OECD:s kommentar, till vilken kompletteringar publicerades den 1 februari 2023, ger ytterligare ledning (jfr punkt 25, 26 och 115–118 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna).

Med nationell tilläggsskatt menas en skatt som tas ut på justerad vinst hos koncernenheter som hör hemma i en stat och som höjer skattenivån för den staten på denna vinst upp till miniminivån. En nationell tilläggsskatt ska tillämpas på alla koncernenheter i staten, oavsett om de är moderenheter eller inte. En nationell tilläggsskatt får inte tillhandahålla några fördelar relaterade till regelverket (punkt 116 och punkt 123–126 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna). Avsikten är att samma villkor ska gälla i alla stater som har implementerat reglerna.

Med fördelar avses alla förmåner som en stat kan tillhandahålla en skattskyldig. Det omfattar bland annat skattelättnader, bidrag och subventioner, oavsett hur de skattskyldiga tillgodogör sig dessa. Exempelvis kan en nationell tilläggsskatt inte anses uppfylla direktivets krav om tilläggsskatten räknas av från annan skatt.

Det är omständigheterna i det enskilda fallet som är avgörande vid bedömningen av om en fördel är relaterad till den nationella tilläggsskatten. Det måste beaktas att syftet är att åstadkomma jämlika villkor i olika stater. Felaktig tillämpning som beror på att reglerna implementerats och tillämpas olika ska undvikas.

Generella skatteförmåner och bidrag som tillkommer alla skattskyldiga kan inte anses vara relaterade till den nationella tilläggsskatten. Vid bedömningen av om så är fallet kan det bl.a. beaktas om endast den som omfattas av reglerna om nationell tilläggsskatt får förmånen, om förmånen marknadsförs som del av detta regelverk och om den infördes efter att diskussionerna inom OECD om en global minimibesättning påbörjades.

Förmåner och bidrag ges i en stat. I detta sammanhang är begreppet stat inte begränsat till stat och kommun. Det omfattar varje politiskt underavdelning, lokal myndighet och annat offentligt organ.

Samtidigt kan en stat behöva göra ändringar i bolagsskattesystemet för att anpassa det till reglerna om tilläggsskatt. Ändringar i det svenska bolagsskattesystemet till följd av att en nationell tilläggsskatt införs i svensk rätt bör inte ses som en förmån, förutsatt att ändringarna inte resulterar i att beskattningen av berörda koncerner är oförenlig med det syfte som framgår av modellreglerna och kommentaren.

Bedömningen av om Sverige är en lågbeskattad stat för en koncern bör göras utifrån samma grunder som i direktivet. Nationell tilläggsskatt ska beräknas på samma sätt som den internationella tilläggsskatten (skäl 13).

Bestämmelserna i 3 kap. lagen om tilläggsskatt avseende beräkningen av tilläggsskatten ska därför tillämpas även vid nationell tilläggsbeskattning. Bedömningen av om Sverige är en lågbeskattad stat för en koncern ska göras enligt samma regler som vid internationell tilläggsbeskattning och tilläggsskattebeloppet för staten ska beräknas på samma sätt. Tilläggsskattebelopp ska sedan fördelas till de lågbeskattade koncernenheterna.

Valen i 4 kap. och undantagen i 5 kap. lagen om tilläggsskatt kan beaktas vid beräkningen, vilket behandlas närmare i avsnitt 9 och 10. Vidare ska reglerna för särskilda enheter i 7 kap. lagen om tilläggsskatt beaktas (se avsnitt 13).

Liksom vid internationell tilläggsbeskattning ska bedömningen av om koncernen är lågbeskattad i Sverige göras samlat för koncernens samtliga koncernenheter som hör hemma i Sverige. Detta gäller oavsett om en multinationell koncern har flera underkoncerner i Sverige och det finns

en eller flera olika ägarkedjor. I annat fall skulle beräkningen av den nationella tilläggsskatten inte stämma överens med beräkningen av den internationella tilläggsskatten. Om den nationella tilläggsskatten skulle understiga den internationella tilläggsskatten skulle den förstnämnda dras av från den sistnämnda och återstående belopp skulle kunna tas ut av en annan stat.

I det fall beräkningen av tilläggsskattebeloppet enligt 3 kap. lagen om tilläggsskatt baseras på moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard eller en internationell redovisningsstandard föreskriver direktivet att andra medlemsstater över huvud taget inte ska beräkna något tilläggsskattebelopp för koncernenheterna i Sverige (artikel 11.2 andra stycket i direktivet, vilken saknar motsvarighet i modellreglerna). Det finns då inte någon internationell tilläggsskatt att betala för koncernenheterna i den lågbeskattade staten och inte någon tilläggsskatt för moderenheter att avräkna. Bestämmelsen gäller i förhållandet mellan EU-medlemsstater. I det fall tilläggsskattebeloppet beräknas utifrån en annan redovisningsstandard ska nationell tilläggsskatt räknas av från internationell tilläggsskatt (artikel 11.2 första stycket i direktivet).

Om en medlemsstat väljer att tillämpa ett regelverk för nationell tilläggsskatt ska Europeiska kommissionen underrättas om valet. En anmälan till kommissionen ska göras inom fyra månader från det att den lag som inför en nationell tilläggsskatt har antagits. Syftet med underrättelsen är att såväl andra stater som multinationella koncerner ska få veta att nationell tilläggsskatt tas ut av koncernenheter som hör hemma i Sverige (artikel 11.4, vilken saknar motsvarighet i modellreglerna). En medlemsstats val att införa en nationell tilläggsskatt är bindande under tre år. Vid utgången av varje treårsperiod ska valet förnyas automatiskt, såvida det inte återkallas. Om medlemsstaten återkallar sitt val ska detta anmälas till kommissionen senast fyra månader före utgången av treårsperioden (skäl 13 och artikel 11.4).

Av artikel 11.1 i minimibeskattningsdirektivet följer att om en medlemsstat väljer att införa en nationell tilläggsskatt så ska alla lågbeskattade koncernenheter i den staten omfattas av skatten. Det innebär att koncernenheter som hör hemma i Sverige enligt 1 kap. 12–18 §§ och som ingår i en sådan koncern som avses i 1 kap. 4 § ska omfattas av bestämmelser om nationell tilläggsskatt. Tillämpningsområdet för nationell tilläggsbeskattning bör alltså överensstämma med tillämpningsområdet för den internationella tilläggsbeskattningen. Bestämmelserna i 1 kap. 12–18 §§ utgör därmed utgångspunkten för vilka koncernenheter som kan bli skattskyldiga för nationell tilläggsskatt.

Enligt artikel 11.1 i direktivet ska nationell tilläggsskatt omfatta en koncerns alla koncernenheter i en stat. Nationell tilläggsskatt ska alltså omfatta alla lågbeskattade koncernenheter som en koncern har i en stat, såväl en rent nationell koncern vars alla koncernenheter hör hemma i Sverige som de svenska koncernenheterna i en multinationell koncern, oavsett var i koncernstrukturen dessa enheter finns. Att den nationella tilläggsskatten ska omfatta alla svenska koncernenheter innebär att sådana enheter inte kommer att vara lågbeskattade koncernenheter och beskattning huvud- eller kompletteringsregeln om tilläggsskatt därför inte aktualiseras. Bestämmelserna i direktivets artikel 5.2, 6.2, 7.2 och 8.2, om

tilläggsfatt för moderföretaget självt och för dess koncernenheter i samma stat aktualiseras därmed inte.

Såsom ovan framgår ska ett tilläggsfattetbelopp beräknas för en lågbeskattad svensk koncernenhet vid den nationella tilläggsbeskattningen på samma sätt som enligt den internationella tilläggsbeskattningen. Frågan är om den lågbeskattade koncernenheten själv eller en svensk moderenhet till en sådan enhet bör vara skattskyldig för den nationella tilläggsfattet.

Den nationella tilläggsfattet kommer alltid att avse en lågbeskattad koncernenhet i Sverige. Bolagsbeskattningen i Sverige avser den juridiska personen och det är den juridiska personen som är skattskyldig för inkomstskatt, med undantag för handelsbolag där delägarna är skattskyldiga för tilläggsfattet. Det finns inte någon koncernbeskattning i Sverige och hittills har det varit främmande att ett skattesubjekt är skattskyldigt för skatt som avser ett annat svenskt subjekt.

Tilläggsfattet är dock en ny och unik företeelse inom företagsbeskattningen. Vid utformningen av reglerna måste hänsyn tas till såväl direktivet som EU-rätten i övrigt. Bestämmelser om nationell tilläggsfattet bör följa direktivets bestämmelser så nära som möjligt. Tilläggsfattet enligt huvudregeln ska betalas så högt upp i ägarkedjan som möjligt, i enlighet med den *top-down approach* som gäller för regeln. Härigenom kommer den internationella tilläggsfattet som utgångspunkt att tas ut i den stat där moderföretaget hör hemma. Top-down approach får i den situationen betydelse för vilken stat tilläggsfattet tillfaller. När det gäller vilken eller vilka koncernenheter som bör vara skattskyldiga för nationell tilläggsfattet fyller top down approach inte denna funktion. Nationell tilläggsfattet tillfaller en och samma stat oavsett vilken koncernenhet där som är skattskyldig. Varken av direktivet eller modellreglerna framgår att skattskyldighet för nationell tilläggsfattet ska utformas på visst sätt vad avser skattesubjekt. Enkelhetsskäl talar för att varje lågbeskattad svensk koncernenhet är skattskyldig för tilläggsfattetbeloppet för den egna enheten. Detta medför att hela tilläggsfattetbeloppet tas ut i Sverige, medan en lösning enligt top-down approach skulle innebära att tilläggsfattetbelopp för svenska lågbeskattade koncernenheter delvis kan komma att inte tas ut i Sverige. Följden blir att sådana belopp som inte fångas upp av den nationella tilläggsfattet ska bli föremål för internationell tilläggsbeskattning. Om i stället skattskyldigheten för nationell tilläggsfattet placeras på varje lågbeskattad koncernenhet uppnås att hela tilläggsfattetbeloppet för enheten tas ut i Sverige. *Skatteverket* föreslår vissa ändringar i utformningen av utredningens förslag om nationell tilläggsfattet. När den lågbeskattade koncernenheten är skattskyldig för det egna tilläggsfattetbeloppet uppkommer dock inte längre de frågor som Skatteverket pekar på. Ett joint venture är inte en koncernenhet enligt artikel 3.3 i direktivet och motsvarande bestämmelse i 2 kap. 7 §. Ett joint venture kommer till följd av detta inte att vara skattskyldigt för nationell tilläggsfattet enligt 2 §. Eventuell tilläggsfattet tas i detta fall i stället ut enligt i huvudregeln om tilläggsfattet i 6 kap. 3–8 §§.

Ett fast driftställe kan vara koncernenhet enligt reglerna om tilläggsbeskattning. Begränsat skattskyldiga juridiska personer är i inkomstbeskattningssammanhang endast skattskyldiga för inkomster här i vissa fall. Det gäller till exempel inkomster från ett fast driftställe (6 kap.

11 § första stycket 1 inkomstskattelagen [1999:1229]). Av att ett fast driftställe är koncernenhet enligt reglerna om tilläggsbeskattning följer att det kan vara skattskyldigt för nationell tilläggsskatt som beräknats för den egna enheten. I det fallet är det dock i enlighet med allmänna principer huvudenheten som är uppgifts- och betalningsskyldig. Huvudenheten kan vara en begränsat skattskyldig juridisk person som hör hemma i utlandet.

Av artikel 11.3 i direktivet följer att om nationell tilläggsskatt inte har betalats inom fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den förföll till betalning ska obetald nationell tilläggsskatt läggas till tilläggsskattebeloppet för staten, såsom tillkommande tilläggsskattebelopp. Medlemsstaten som gjort valet att införa nationell tilläggsskatt får då inte längre uppbära skatten. I avsnitt 16.12.5 föreslår regeringen att en fordran på nationell tilläggsskatt ska preskriberas fyra år efter utgången av det beskattningsår då den förföll till betalning.

Regeringen föreslår därför att varje lågbeskattad svensk koncernenhet ska vara skattskyldig för tilläggsskattebeloppet för den egna enheten och bestämmelser införs om att nationell tilläggsskatt som inte har betalats inom fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den förföll till betalning ska läggas till tilläggsskattebeloppet såsom tillkommande tilläggsskattebelopp. Den nationella tilläggsskatten ställer särskilda krav i fråga om beslut och betalning, vilket regeringen återkommer till i avsnitt 16.9.1 och 16.12.5.

EU-rätten i övrigt

När det gäller EU-rätten i övrigt är det framför allt etableringsfriheten som särskilt måste beaktas. Etableringsfriheten innebär en rätt för unionsmedborgare och bolag inom unionen att etablera sig på samma villkor som för etableringslandets egna medborgare. Inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium är förbjudna (artikel 49 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, FEUF).

Bestämmelserna om etableringsfrihet har ofta direkt effekt⁵. Direkt effekt innebär att bestämmelserna gäller i medlemsstaterna utan någon särskild implementering i nationella regler.

Det är inte tillåtet att negativt särbehandla företag i andra medlemsstater i förhållande till företag i den egna medlemsstaten, när dessa befinner sig i objektiva jämförbara situationer. Direkt diskriminering av näringsutövare på grund av nationalitet kan endast rättfärdigas avseende verksamhet som innebär utövning av offentlig makt (artikel 51 FEUF) eller av hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa (artikel 52 FEUF).

I övrigt framgår av EU-domstolens praxis att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget behöver uppfylla fyra förutsättningar för att vara tillåtna. Dessa krav kallas för *rule of reason*. Åtgärderna ska

- vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt,
- framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse,

⁵ EU-domstolens dom den 21 juni 1974 i mål nr 2/74, *Reyners mot Belgien*.

- vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem, och
- inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Sammanfattning

Det föreslås att bestämmelser motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler ska införas vad avser nationell tilläggsskatt (artiklarna 1.2 och 11). Mot bakgrund av vad som anges ovan anser regeringen vidare att utformningen av en nationell tilläggsskatt ska följa direktivets utformning av tilläggsskatt så nära som möjligt. Multinationella koncerner och nationella koncerner bör behandlas på samma sätt. Syftet är att den nationella tilläggsskatten ska bedömas uppfylla direktivets krav och även vara förenlig med EU-rätten i övrigt. Reglerna ska även vara ändamålsenliga och enkla att tillämpa. Den nationella tilläggsskatten får inte förenas med några förmåner.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 3 kap. 6 § och 40 § tredje stycket och 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt.

12 Skattskyldighet för tilläggsskatt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln

12.1 Huvudregeln

Regeringens förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets huvudregel ska införas (artikel 5–8).

Om tillämpningen av bestämmelsen om nationell tilläggsskatt inte leder till att samtliga tilläggsskattebelopp i koncernen tas ut i sin helhet ska i vissa fall svenska koncernenheter vara skattskyldiga för tilläggsskatt enligt huvudregeln. Ett moderföretag som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i en lågbeskattad koncernenhet ska vara skattskyldigt för sin andel av koncernenhetens tilläggsskattebelopp. Moderföretagets andel ska beräknas genom att koncernenhetens justerade resultat minskas med det resultat som tillhör andra ägarintressen och divideras med det totala justerade resultatet.

Mellanliggande moderenheter ska vara skattskyldiga på samma sätt som moderföretag om inte antingen enhetens moderföretag eller en annan mellanliggande moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten omfattas av en huvudregel, eller enhetens moderföretag är undantaget från att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln enligt artikel 50 i direktivet.

Delägda moderenheter ska vara skattskyldiga på samma sätt som moderföretag om de inte direkt eller indirekt helt ägs av en annan delägd moderenhet som omfattas av en huvudregel.

Med den andel av det justerade resultatet som tillhör andra ägarintressen i den lågbeskattade koncernenheten avses det belopp som skulle ha ansetts höra till andra ägarintressen enligt principerna i den allmänt erkända redovisningsstandarden som använts i moderföretagets koncernredovisning om den lågbeskattade koncernenhetens redovisade resultat var lika med dess justerade resultat och därvid ska:

1. moderenheten anses ha upprättat koncernredovisning i enlighet med ovannämnda redovisningsstandard,

2. moderenheten anses ha ett bestämmande inflytande i koncernenheten som kräver konsolidering post-för-post i koncernredovisningen i 1,

3. hela det justerade resultatet anses vara hänförligt till transaktioner med enheter som inte är koncernenheter, och

4. alla ägarintressen som inte direkt eller indirekt ägs av moderenheten anses tillhöra ägare som inte är koncernenheter.

Från den andel av ett tilläggsskattebelopp som en moderenhet är skattskyldig för enligt ovan ska så stor del av beloppet avräknas som motsvarar tilläggsskattebelopp som ska betalas av en annan koncernenhet, som den förstnämnda moderenheten direkt eller indirekt äger andel i. Högst ett belopp som motsvarar den förstnämnda moderenhetens andel av tilläggsskattebeloppet får avräknas.

Regeringens bedömning: Bestämmelser motsvarande artikel 5.2, 6.2, 7.2 och 8.2 i direktivet om skattskyldighet enligt huvudregeln för moderföretag, mellanliggande och delägda moderenheter för tilläggsskattebelopp avseende den egna enheten och koncernenheter i samma stat för behöver inte införas.

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens förslag och bedömning. Utredningen föreslår att internationell tilläggsskatt ska ha företräde framför nationell tilläggsskatt, vilket innebär att tilläggsskatt i huvudsak tas ut enligt bestämmelserna om internationell tilläggsskatt. Utredningens förslag omfattar därför bestämmelser motsvarande artikel 5.2, 6.2, 7.2 och 8.2 i direktivet.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: I artikel 5–8 i minimibeskattningsdirektivet anges vilka moderenheter som är skattskyldiga enligt huvudregeln för tilläggsskatt (Income Inclusion Rule, IIR-regeln). Huvudregeln har företräde framför kompletteringsregeln i artikel 12–14 (Undertaxed Profit Rule, UTPR-regeln). Bestämmelserna motsvaras i huvudsak av artikel 2.1–2.3 i modellreglerna. I direktivets artikel 5.2, 6.2, 7.2 och 8.2, finns dock avvikelser i förhållande till modellreglerna genom att även lågbeskattade moderföretag och koncernenheter i den stat där en skattskyldig koncernenhet hör hemma omfattas. Direktivet omfattar alltså, till skillnad från modellreglerna, inte enbart utländska lågbeskattade koncernenheter. Skälet för denna skillnad är att direktivet ska stämma överens med EU-rätten, särskilt etableringsfriheten i FEUF (skäl 6).

Huvudregeln för tilläggsskatt anger vilken eller vilka koncernenheter i en multinationell eller nationell koncern som är skattskyldig för tilläggsskatt och vilken andel av tilläggsskatten denna skattskyldighet

avser. Enligt huvudregeln är en eller flera moderenheter skattskyldiga för en andel av tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet baserat på hur stort ägarintresse moderenheten har i den lågbeskattade koncernenhetens inkomst.

Skattskyldighet enligt huvudregeln i direktivets artikel ska gälla för koncernenheter som är moderenheter och avse alla lågbeskattade koncernenheter som moderenheten direkt eller indirekt har ett ägarintresse i, oavsett om dessa hör hemma i Sverige eller utomlands. Skattskyldigheten ska också avse den egna moderenheten, om denna är lågbeskattad. Ett fast driftställe kan inte utgöra moderföretag, mellanliggande moderenhet eller delägd moderenhet. Skyldigheten att betala tilläggsskatt enligt huvudregeln kan därför inte hänföras till ett fast driftställe.

I avsnitt 11 föreslås att en nationell tilläggsskatt ska införas i enlighet med den möjlighet som medlemsstaterna ges i direktivets artikel 11. Om en medlemsstat inför en nationell tilläggsskatt kommer koncernenheter i den staten inte att anses lågbeskattade. För den medlemsstaten aktualiseras därmed inte tillämpning av bestämmelserna i artikel 5.2, 6.2, 7.2 och 8.2. Förslaget om en nationell tilläggsskatt innebär för svenskt vidkommande att svenska koncernenheter inom direktivets tillämpningsområde inte kommer att anses lågbeskattade. Vidare innebär förslaget om nationell tilläggsskatt att bestämmelser motsvarande artikel 5.2, 6.2, 7.2 och 8.2 i direktivet inte behöver införas i lagen om tilläggsskatt, eftersom tilläggsskatt enligt dessa bestämmelser kommer att säkerställas genom bestämmelsen om nationell tilläggsskatt i 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt. Skattskyldighet enligt huvudregeln avseende tilläggsskattebelopp för dessa enheter kommer därmed inte att uppkomma.

Utgångspunkten är att huvudregeln ska tillämpas så högt upp i koncernens ägarkedja som möjligt. Detta kallas för *top-down approach*. I första hand ska huvudregeln alltså tillämpas på moderföretaget. Vad som avses med moderföretag framgår i 2 kap. 10 § lagen om tilläggsskatt, vilken motsvarar artikel 3.14 i direktivet. Detta företag är bäst lämpat att säkerställa att den effektiva skattesatsen för koncernen i en stat inte understiger minimiskattenivån, eftersom det normalt är skyldigt att konsolidera räkenskaper för alla enheter i koncernen (skäl 8).

Bestämmelser som motsvarar direktivets huvudregel i artikel 5–8 ska införas i den lagen om tilläggsskatt. Bestämmelser motsvarande artikel 5.2, 6.2, 7.2 och 8.2 ska dock inte införas.

Moderföretag

Av direktivets artikel 5 följer att ett moderföretag i en koncern som omfattas av reglerna och som hör hemma i Sverige är skattskyldigt här för tilläggsskatt enligt huvudregeln, om det inte är en undantagen enhet (artikel 5.1 och 2.3). Skattskyldigheten avser direkt och indirekt ägda lågbeskattade koncernenheter i Sverige (artikel 5.2), övriga unionen och tredje land samt s.k. statslösa koncernenheter (artikel 5.1). Skattskyldigheten gäller även moderföretaget självt, om moderföretaget är lågbeskattat (artikel 5.2). Som framgår ovan innebär förslaget om nationell tilläggsskatt att bestämmelserna i 5.2 inte aktualiseras.

Vanligtvis är det svenska moderföretaget den enda enheten som ska tillämpa huvudregeln. Det är endast om delägda moderenheter i koncernen omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt och dessa äger lågbeskattade koncernenheter som någon annan moderenhet än moderföretaget kommer att tillämpa huvudregeln (artikel 8).

Mellanliggande moderenhet

Om huvudregeln inte kan tillämpas på moderföretaget ska den tillämpas på nästa dotterföretag i ägarkedjan som har ägarintressen i en lågbeskattad koncernenhet, så kallade mellanliggande moderenheter (artikel 3.20 och artikel 6 i direktivet). Om det finns flera skattskyldiga mellanliggande moderenheter ska huvudregeln tillämpas så högt upp i ägarkedjan som möjligt (artikel 6.3 b och artikel 7.3 i direktivet). Huvudregeln ska tillämpas på mellanliggande moderenheter om moderföretaget hör hemma i tredje land och inte omfattas av en huvudregel eller om moderföretaget är en undantagen enhet (artikel 6–7 i direktivet).

Enligt denna regel kan fler än en mellanliggande moderenhet vara skattskyldig för tilläggsskatt avseende samma lågbeskattade koncernenhet. I vissa fall är det endast den högst placerade mellanliggande moderenheten som är skattskyldig för tilläggsskatt enligt huvudregeln. Det gäller om företagen ingår i samma ägarkedja och den högre placerade mellanliggande moderenheten omfattas av en huvudregel (artikel 6.3 b och 7.3 i direktivet). Därutöver krävs att den högre placerade mellanliggande moderenheten direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över den lägre placerade mellanliggande moderenheten. I sådana fall undantas den lägre placerade moderenheten från skattskyldighet för tilläggsskatt. Undantaget ska förhindra dubbelbeskattning (artikel 6.3 b och 7.3 i direktivet).

Om den högre placerade mellanliggande moderenheten inte har ett bestämmande inflytande över den lägre mellanliggande moderenheten är båda moderenheterna skattskyldiga för tilläggsskatt avseende samma lågbeskattade koncernenhet. Båda enheterna ska då tillämpa huvudregeln och beräkna sin andel av tilläggsskatten avseende den lågbeskattade koncernenheten. Eventuell dubbelbeskattning undanröjs genom tillämpning av artikel 10 i direktivet som gäller avräkning.

En investeringsenhet eller ett fast driftställe kan inte utgöra en mellanliggande moderenhet (artikel 3.20 i direktivet). Av kommentaren till modellreglerna framgår att om ett fast driftställe äger andelar i en lågbeskattad koncernenhet anses andelarna i detta sammanhang tillhöra det fasta driftställets huvudenhet (punkt 14 i kommentaren till modellreglerna artikel 2.1.2).

Skattskyldigheten för en mellanliggande moderenhet avser endast de lågbeskattade koncernenheter som den mellanliggande moderenheten har ett direkt eller indirekt ägarintresse i. Det finns inte något krav på att den mellanliggande moderenheten ska ha ett ägarintresse av viss omfattning i den lågbeskattade koncernenheten. Om en sådan moderenhet direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en lågbeskattad koncernenhet som ingår i samma koncern är moderenheten alltså skattskyldig för sin andel av tilläggsskatten avseende koncernenheten.

Delägd moderenhet

I ägarstrukturer med delat ägande gäller inte principen att huvudregeln ska tillämpas så högt upp i ägarkedjan som möjligt. För att säkerställa att tilläggsskatten tas ut med korrekt belopp ska ett dotterföretag som är en delägd moderenhet tillämpa huvudregeln, oavsett om moderföretaget tillämpar regeln eller inte. En moderenhet är delägd om mer än 20 procent av ägarintresset ägs av utomstående ägare (artikel 3.22 i direktivet). En delägd moderenhet ska tillämpa huvudregeln, om inte alla ägarintressen i den helt och hållet ägs av en annan delägd moderenhet som ska tillämpa huvudregeln (artikel 8 i direktivet).

I en ägarkedja av delägda moderenheter är det i vissa fall endast den delägda moderenhet som befinner sig överst i ägarkedjan som är skattskyldig för tilläggsskatt enligt huvudregeln (artikel 8.3 i direktivet). Lägre placerade delägda moderenheter är då undantagna från skyldigheten att betala tilläggsskatt, om de helt och hållet ägs av en annan delägd moderenhet som ska tillämpa huvudregeln. En delägd moderenhet är annars skattskyldig för tilläggsskatt enligt huvudregeln, även om moderföretaget eller en högre placerad mellanliggande moderenhet också omfattas av en huvudregel.

Även med en delägd moderenhet kan situationen uppstå att fler än en moderenhet ska tillämpa huvudregeln. Avräkning sker då enligt artikel 10 i direktivet för att undvika dubbelbeskattning.

Om huvudregeln endast skulle tillämpas av moderföretaget i en ägarkedja med delägda moderenheter finns det en risk att tilläggsskatten inte skulle kunna tas ut i sin helhet av någon stat. Det skulle minska effektiviteten och legitimiteten i systemet. Det skulle även öka risken för skatteundandragande. OECD illustrerar problemet med följande exempel i kommentaren (punkt 8 i kommentaren till artikel 2 i modellreglerna).

Ett moderföretag äger 60 procent av aktierna i en delägd moderenhet som i sin tur äger 100 procent av aktierna i en lågbeskattad koncernenhet. Utomstående äger resterande 40 procent av aktierna i den delägda moderenheten. Om endast moderföretaget var skattskyldigt för tilläggsskatt enligt huvudregeln avseende den lågbeskattade koncernenheten skulle det vara skattskyldigt för en andel om 60 procent av tilläggsskatten. Utan en särskild regel för delägda moderenheter skulle 40 procent av tilläggsskatten avseende den lågbeskattade koncernenheten inte tas ut. Genom att en delägd moderenhet är skattskyldig för tilläggsskatt elimineras risken att tilläggsskatten inte betalas och minoritetsägarna får också bära en del av skattekostnaden.

Skattskyldigheten för en delägd moderenhet avser endast de lågbeskattade koncernenheter som den delägda moderenheten har ett direkt eller indirekt ägarintresse i. Det finns inte något krav på att den delägda moderenheten ska ha ett ägarintresse av viss omfattning i den lågbeskattade koncernenheten. Om en sådan moderenhet direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en lågbeskattad koncernenhet som ingår i samma koncern är moderenheten alltså skattskyldig för sin andel av tilläggsskatten avseende koncernenheten.

Fördelning och avräkning av tilläggsskatt enligt huvudregeln

Enligt huvudregeln ska en moderenhet betala sin andel av tilläggs-skattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet (artikel 9 i direktivet). Denna andel motsvarar i stort sett moderenhetens andel i den lågbeskattade koncernenhetens vinst. Moderenhetens andel av tilläggs-skatten beräknas utifrån direkt och indirekt ägande. Den utgörs av moderenhetens andel av den lågbeskattade koncernenhetens totala justerade vinst under beskattnings-året.

Om moderenheten direkt eller indirekt äger alla andelar i en lågbeskattad koncernenhet kommer dess andel av tilläggs-skatten för den lågbeskattade koncernenheten alltid att vara 100 procent. Detsamma gäller moderenhetens andel av tilläggs-skatten för moderenheten själv, om moderenheten är lågbeskattad.

Om den moderenhet som är skattskyldig inte helt äger den lågbeskattade koncernenheten direkt eller indirekt måste hänsyn tas till utomstående ägarintressen vid beräkningen av moderenhetens andel av den lågbeskattade koncernenhetens justerade vinst. Ett moderföretag måste i koncernredovisningen ta hänsyn till utomstående ägare till sina dotterbolag, för att på ett korrekt sätt redovisa sin andel av dotterbolagens vinst för sina ägare. På ett liknande sätt ska en moderenhet som är skattskyldig enligt huvudregeln beräkna hur stor andel av koncernenhetens justerade vinst som tillhör utomstående ägare, för att inte beskattningen ska bli för hög. Även en moderenhet som inte är ett moderföretag ska beräkna denna andel som om den vore ett moderföretag. Det är fråga om en hypotetisk beräkning, enligt samma principer som gäller företag som är skyldiga att lämna en koncernredovisning.

Det är möjligt att fler än en moderenhet är skattskyldig enligt huvudregeln avseende samma lågbeskattade koncernenhet. Det kan inträffa när två mellanliggande moderenheter är skattskyldiga enligt huvudregeln avseende samma lågbeskattade koncernenhet och den högre placerade mellanliggande moderenheten inte har ett bestämmande inflytande över den lägre placerade mellanliggande moderenheten, medan den lägre placerade mellanliggande moderenheten ensam äger den lågbeskattade koncernenheten (artikel 6 och 7 i direktivet). Det kan även inträffa om ägarkedjan innehåller två delägda moderenheter och den högre placerade delägda moderenheten inte helt äger den andra moderenheten (artikel 8 i direktivet).

I dessa fall ska en moderenhet avräkna tilläggsskatt som en lägre placerad moderenhet i samma ägarkedja ska betala avseende samma lågbeskattade koncernenhet (artikel 10 i direktivet). Avräkningsregeln ska förhindra dubbelbeskattning av koncernens justerade vinst. Avsikten med regeln är att en andel av koncernens justerade vinst endast ska beskattas i en stat.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 6 kap. 3–8 §§ lagen om tilläggsskatt.

12.2 Kompletteringsregeln

12.2.1 Allmänt om kompletteringsregeln

Regeringens förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets kompletteringsregel för beräkning och allokering av kompletterande tilläggsskatt ska införas (artikel 12–14 och artikel 50.2). Om tillämpningen av regeln om nationell tilläggsskatt och en huvudregel i en stat inte leder till att samtliga tilläggsskattebelopp i koncernen tas ut i sin helhet ska i vissa fall svenska koncernenheter vara skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt.

Kompletteringsregeln ska inte tillämpas på investeringsenheter.

Svenska koncernenheter ska vara skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt om moderföretaget inte omfattas av en huvudregel eller endast omfattas av en huvudregel i förhållande till lågbeskattade koncernenheter i andra stater än den där moderföretaget hör hemma, och kompletterande tilläggsskatt allokeras till svenska koncernenheter.

Koncernens kompletterande tilläggsskatt ska vara summan av samtliga koncernenheters tilläggsskattebelopp efter att följande justeringar gjorts för koncernenheter:

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

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

Svenska koncernenheter som ingår i koncernen vid utgången av det beskattningsår som tilläggsskatten avser, ska vara skattskyldiga för den del av koncernens kompletterande tilläggsskatt som motsvarar de svenska koncernenheternas andel av anställda och materiella tillgångar.

De svenska koncernenheternas andel beräknas genom att antalet anställda respektive det totala värdet på de materiella tillgångarna för dessa enheter divideras med motsvarande tal för samtliga stater som tillämpar en kompletteringsregel. Kvoten av antalet anställda respektive kvoten av materiella tillgångar ska därefter läggas samman och delas med två. Med antalet anställda ska avses heltidsanställda, vilket innefattar oberoende uppdragstagare som deltar i den ordinarie verksamheten. Med värdet av materiella tillgångar avses det bokförda nettovärdet. Till fasta driftställen ska de materiella tillgångar hänföras som ingår i driftställets räkenskaper. Anställda ska hänföras till ett fast driftställe om lönekostnaderna redovisas i dess räkenskaper enligt samma bestämmelser. Tillgångar och anställda som ska hänföras till ett fast driftställe ska inte samtidigt hänföras till huvudenheten. Tillgångar och anställda som är hänförliga till en investeringsenhet ska inte beaktas. Anställda och bokfört nettovärde av materiella tillgångar i en delägarbeskattad enhet ska i första hand hänföras till ett fast driftställe och i andra hand till de koncernenheter som hör hemma i den stat där den delägarbeskattade enheten bildades. I avsaknad av sådana

koncernenheter ska de inte beaktas. Om tilläggsskatt som tidigare har fördelats till koncernenheter i en stat enligt kompletteringsregeln inte har tagits ut i sin helhet ska anställda och bokfört nettovärde av materiella tillgångar hänförliga till koncernenheter i den staten inte beaktas. Med bokfört nettovärde av materiella tillgångar avses genomsnittet av de materiella tillgångarnas värde i årsredovisningen vid räkenskapsårets ingång och utgång efter att hänsyn tagits till ackumulerade avskrivningar, värdeminskningar och nedskrivningar.

Regeringens bedömning: Det är inte nödvändigt att införa bestämmelserna i artikel 14.9 i direktivet om begränsning av allokeringen av kompletterande tilläggsskatt när skatten tas ut genom nekat avdrag.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningens förslag anger inte att 2 § om nationell tilläggsskatt tillämpas före bestämmelserna om kompletterande tilläggsskatt.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* pekar på behov av ett klagörande av förhållandet mellan kompletteringsregeln och skatteavtal.

Skälen för regeringens förslag och bedömning:

I artikel 12–14 i minimibeskattningsdirektivet anges vilka koncernenheter som är skattskyldiga till kompletterande tilläggsskatt och hur den ska allokeras. Bestämmelserna motsvaras av artikel 2.4–2.6 i direktivet och, vad avser vissa definitioner, artikel 10.1.1 i modellreglerna. Kompletteringsregeln anger vilken eller vilka koncernenheter som ska betala tilläggsskatt och vilken andel av skatten som enheten ska betala. Kompletteringsregeln tillämpas i vissa fall då huvudregeln inte leder till att tilläggsskattebelopp betalas alls eller fullt ut. Kompletteringsregeln tillämpas på svenska koncernenheter i multinationella koncerner. En koncernenhet behöver inte vara moderenhet för att vara skattskyldig för kompletterande tilläggsskatt, dvs. alla koncernenheter i Sverige kan vara skattskyldiga enligt regeln. Den kompletterande tilläggsskatten beräknas genom att lägga samman koncernens samtliga tilläggsskattebelopp efter vissa justeringar för de andelar som ska betalas enligt en huvudregel.

Kompletterande tilläggsskatt allokeras till stater enligt en annan metod än den som gäller för huvudregeln.

Kompletteringsregeln tillämpas i följande fall:

– Då moderföretaget hör hemma i ett tredjeland som inte tillämpar en huvudregel (artikel 12.1).

– Då moderföretaget är en undantagen enhet (artikel 12.1).

– Då moderföretaget hör hemma i ett lågbeskattat tredjeland som inte tillämpar en huvudregel avseende lågbeskattade koncernenheter (moderföretag och andra koncernenheter) i den egna staten (artikel 13.1).

Inom unionen ska moderföretag omfattas av en huvudregel i förhållande till sina lågbeskattade koncernenheter och den egna enheten (artikel 5.1 och 5.2). Det finns dock ett undantag i direktivet som gäller medlemsstater där högst tolv moderföretag hör hemma (artikel 50.1). Dessa medlemsstater kan välja att inte tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln under de första sex åren som följer på den 31 december 2023. Sverige har en skyldighet att säkerställa att koncernenheter i en sådan koncern omfattas av tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln i Sverige

under denna period (artikel 50.2). Det bör därför inte finnas någon begränsning till att kompletteringsregeln endast ska gälla när moderföretaget hör hemma i tredjeland.

Beräkning av kompletterande tilläggsskatt

Tilläggsskatten enligt kompletteringsregeln tar liksom för huvudregeln sin utgångspunkt i det tilläggsskattebelopp som beräknas för varje lågbeskattad koncernenhet i koncernen. Beloppet beräknas på samma sätt för båda reglerna. Att tillämpningen av reglerna utgår från samma beräkning av skattebeloppet ska minska administrativa kostnader och förhindra dubbelbeskattning.

Enligt huvudregeln fördelas tilläggsskatten mellan skattskyldiga moderenheter utifrån deras ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten. Enligt kompletteringsregeln läggs tilläggsskattebeloppen för de lågbeskattade koncernenheterna samman i en pott (artikel 14.1 och 14.2). För att upprätthålla prioriteringsordningen mellan reglerna ska avdrag göras för tilläggsskattebelopp som tas ut med stöd av en huvudregel (artikel 14.3 och 14.4). Hur stort avdrag som ska göras beror på moderföretagets ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten. Det avdraget måste därför göras separat för varje enhets tilläggsskattebelopp och alltså innan dessa förs samman i den gemensamma potten. Tilläggsskattebeloppet ska minskas till noll om moderföretagets samtliga ägarintressen i den lågbeskattade koncernenheten innehas direkt eller indirekt genom moderenheter som omfattas av en huvudregel (artikel 14.3). Om moderföretaget inte omfattas av en huvudregel, men en mellanliggande moderenhet eller delägd moderenhet gör det i förhållande till den lågbeskattade koncernenheten och den eller dessa moderenheter äger moderföretagets samtliga andelar i den lågbeskattade koncernenheten ska den andel av tilläggsskattebeloppet som betalas enligt huvudregeln inte ingå i beräkningen av koncernens kompletterande tilläggsskatt.

Om inte moderföretagets alla ägarintressen innehas genom en eller flera moderenheter som omfattas av en huvudregel ska tilläggsskatten avseende den lågbeskattade koncernenheten minskas med en moderenhets andel av tilläggsskatt som ska tas ut med stöd av en huvudregel (artikel 14.4).

Det kan finnas situationer då en moderenhet omfattas av en huvudregel i förhållande till en lågbeskattad koncernenhet, men då tillämpningen av huvudregeln inte medför att hela det tilläggsskattebelopp som hänför sig till moderföretagets ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten tas ut. Detta kan bli fallet om moderföretaget inte omfattas av en huvudregel och direkt eller indirekt har ett större ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten än den mellanliggande moderenheten eller de mellanliggande moderenheter som tillämpar en huvudregel i förhållande till den lågbeskattade koncernenheten. I dessa fall ska tilläggsskattebeloppet för den lågbeskattade koncernenheten minskas med den andel som tas ut från mellanliggande moderenheter enligt en huvudregel.

Med stöd av kompletteringsregeln finns det alltså i vissa fall möjlighet att ta ut en större del av tilläggsskatten än då huvudregeln tillämpas på moderföretaget. Den kompletterande tilläggsskatt som kan tas ut med stöd av kompletteringsregeln är inte begränsad till moderföretagets andel av tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet enligt huvud-

regeln. Även sådan tilläggsskatt som enligt huvudregeln skulle hänföras till minoritetsägare i den lågbeskattade koncernenheten kan tas ut med stöd av kompletteringsregeln.

Den totala potten av koncernens samtliga tilläggsskattebelopp efter avdrag för andel av tilläggsskattebelopp som ska betalas med stöd av en huvudregel enligt ovan utgör koncernens samlade kompletterande tilläggsskatt (artikel 14.2). *Skatteverket* pekar på behov av klargörande av förhållandet till skatteavtal. För regeringens bedömning av denna fråga, se avsnitt 5.4.

Allokering av kompletterande tilläggsskatt

Den kompletterande tilläggsskatten ska allokeras till de stater där koncernen har koncernenheter, om dessa stater tillämpar en kompletteringsregel. Det innebär att kompletterande tilläggsskatt även kan allokeras till lågbeskattade stater, om sådana stater omfattas av en kompletteringsregel.

Den kompletterande tilläggsskatten ska allokeras till stater där koncernen bedriver verksamhet. Allokeringsmekanismen ska vara enkel att tillämpa och transparent. Det antas vidare att de stater där koncernen bedriver faktisk verksamhet är de stater där koncernen har kapacitet att betala tilläggsskatten (punkt 81 i kommentaren till modellreglerna artikel 2.6.1). Allokeringen sker utifrån en formel baserad på värdet för materiella tillgångar och antalet anställda i de olika staterna (artikel 14.5). Respektive faktor utgör hälften av värdet. Allokeringen av antalet anställda och värdet av materiella tillgångar visar på var verksamheten bedrivs. Genom att de tillmäts lika värde beaktas att det finns skillnader mellan olika slags verksamheter. Formeln i den föreslagna svenska författningstexten anger hur stor andel av tilläggsskatten som ska allokeras till den svenska delen av koncernen.

Formelns faktorer ska läggas samman stat för stat och utgår från information som krävs i koncernens land-för-land-rapport. Definitionerna av antalet anställda och värdet av materiella anläggningstillgångar finns i artikel 14.5.

Av artikel 14.5.c framgår att det totala värdet för materiella anläggningstillgångar ("net book value of tangible assets") i medlemsstaten är summan av det bokförda nettovärdet för materiella anläggningstillgångar i alla koncernenheter i den koncern som är belägen i den medlemsstaten. I artikel 3.29 i direktivet definieras bokfört nettovärde av materiella anläggningstillgångar som genomsnittet av de materiella anläggningstillgångarnas start- och slutvärde efter att hänsyn tagits till ackumulerade avskrivningar, värdeminskningar och nedskrivningar enligt årsredovisningen. I artikel 10.1 i modellreglerna är definitionen densamma. Av kommentaren till modellreglerna framgår att värdet för materiella tillgångar används för två huvudsakliga syften enligt UTPR (kompletteringsregeln). För det första används det bokförda värdet av materiella tillgångar i en UTPR-jurisdiktion för att fastställa den jurisdiktionens UTPR procentandel i enlighet med artikel 2.6 (6 kap. 10 § lagen om tilläggsskatt). För det andra används det bokförda nettovärdet av materiella tillgångar för att bedöma om ett multinationellt företag är berättigat till undantag från UTPR enligt artikel 9.3 (6 kap. 14 § lagen om

tilläggsfatt). Beräkningen av det bokförda nettovärdet av materiella tillgångar görs på jurisdiktionsbasis för alla koncernenheter som hör hemma i staten. Genomsnittet av värdet används för att hantera eventuella betydande förändringar vad avser innehavet av materiella tillgångar som innehas vid en viss tidpunkt under räkenskapsåret i en jurisdiktion t.ex. på grund av överföring av en koncernenhet. En bestämmelse som motsvarar bestämmelsen i artikel 14.5 c i direktivet ska införas i lagen om tilläggsfatt.

Definitionerna stämmer inte helt överens med definitionerna OECD:s BEPS-rapport avseende åtgärd 13⁶. Begreppen är dock likartade och avses fungera även i situationer när land-för-land-rapport inte upprättas. Koncernen kan i gengäld upprätta land-för-land-rapporten utifrån definitionerna för tilläggsfatt för att underlätta tillämpningen.

Endast anställda och materiella tillgångar hos koncernenheter som hör hemma i en stat med en kompletteringsregel beaktas i formeln (artikel 14.5). Syftet med denna avgränsning är att säkerställa att tilläggsfatt skatten allokeras till stater där skatten tas ut.

Bedömningen av hur stor andel av den kompletterande tilläggsfatt skatten som ska allokeras till respektive stat görs för varje beskattningsår och för varje koncern för sig. Det förutsätts dock att andelen inte varierar särskilt mycket mellan åren, om inte koncernen genomför någon större omstrukturering.

Investeringsenheter är undantagna från kompletteringsregelns tillämpningsområde (artikel 12.3 och 13.3). Detta gäller sådana enheter som inte är moderföretag, eftersom investeringsenheter som är moderföretag helt är undantagna från lagens tillämpningsområde. Syftet är att dessa enheters skatteneutralitet i förhållande till ägare utanför koncernen inte ska påverkas av tilläggsbeskattning. Anställda och materiella anläggningstillgångar hos sådana enheter ska inte heller tas med i formeln för allokering av kompletterande tilläggsfatt (artikel 14.7).

Någon ytterligare kompletterande tilläggsfatt ska inte allokeras till en stat som inte har tagit ut den kompletterande tilläggsfatt som tidigare fördelats till staten (artikel 14.8). En sådan stats andel av den kompletterande tilläggsfatt skatten ska vara noll. I det fall en andel av tilläggsfatt skatten som är lika med noll skulle fördelas till samtliga stater med en kompletteringsregel gäller inte det nämnda undantaget (artikel 14.9). Regeringen föreslår att justeringen enligt kompletteringsregeln ska införas i svensk rätt genom en ytterligare tilläggsfatt och bestämmelsen i artikel 14.9 blir därför inte att bli aktuell för svensk del. Genom att den kompletterande tilläggsfatt skatten kan påföras direkt i sin helhet uppfylls kraven i direktivet. Det finns därför inte skäl att genomföra artikel 14.9 i Sverige.

Direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att bestämma hur kompletteringsregeln ska utformas. En justering ska göras som medför att den kompletterande tilläggsfatt skatten enligt artikel 14 tas ut. Enligt direktivet kan

⁶ OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

justeringen göras genom att påföra en tilläggsskatt eller genom att neka ett avdrag mot den beskattningsbara inkomsten.

Varken direktivet eller modellreglerna ger någon anvisning om vilken eller vilka koncernenheter som ska betala tilläggsskatten enligt kompletteringsregeln, i det fall koncernen har flera enheter i Sverige. Det är upp till medlemsstaterna att bestämma. Detta diskuteras nedan i avsnitt 12.2.4 och 12.2.5.

Regeringen föreslår att bestämmelser motsvarande direktivets artikel 12–14 och 50.2 införs i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 23 och 6 kap. 9–10 §§ lagen om tilläggsskatt.

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

Regeringens bedömning: Ytterligare bestämmelser är inte nödvändiga för att uppfylla minimibeskattningsdirektivets krav i artikel 50.3 om att kompletterande tilläggsskatt ska vara noll för en stat som enligt artikel 50.1 har valt senarelagd tillämpning av huvudregeln och kompletteringsregeln.

Utredningens bedömning: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt över förslaget.

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

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

Utredningens föreslagna 6 kap. 7 § lagen om tilläggsskatt avseende kompletterande tilläggsskatt för svenska koncernenheter innebär att en svensk koncernenhet ska betala kompletterande tilläggsskatt i förhållande till lågbeskattade koncernenheter i andra stater än Sverige om kompletterande tilläggsskatt allokeras till de svenska koncernenheterna enligt 6 kap. 9 § lagen om tilläggsskatt.

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

12.2.3 Utformning av justeringen enligt kompletteringsregeln

Regeringens förslag: Kompletterande tilläggsskatt ska påföras skattskyldiga koncernenheter som en separat skatt.

Regeringens bedömning: Ett tak för tilläggsskattning enligt kompletteringsregeln bör inte införas.

Utredningens förslag och bedömning överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Kompletteringsregeln ska säkerställa att huvudregeln kan fungera enligt sitt syfte, alltså att ta ut tilläggsskatt avseende lågbeskattade koncernenheter.

Krav på utformningen

Som har framgått ovan kan kompletteringsregeln utformas på olika sätt. Av artikel 12.1–2 i direktivet framgår följande.

Om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är belägen i en tredjelandsjurisdiktion som inte tillämpar en kvalificerad IIR-regel, eller om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är en undantagen enhet, ska medlemsstaterna säkerställa att de koncernenheter som är belägna i unionen i den medlemsstat där de är belägna omfattas av en justering lika med det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats på den medlemsstaten under räkenskapsåret i enlighet med artikel 14.

För detta ändamål kan en sådan justering ske i form av antingen en tilläggsskatt som ska betalas av dessa koncernenheter eller ett nekat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten för dessa koncernenheter, vilket leder till ett belopp på skatteskulden som är nödvändigt för att uppbära det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats på den medlemsstaten.

Om en medlemsstat tillämpar justeringen enligt punkt 1 i denna artikel i form av ett nekat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten, ska denna justering i möjligaste mån tillämpas med avseende på det beskattningsår

under vilket det räkenskapsår, för vilket tilläggsskattebeloppet enligt UTPR-regeln beräknades och fördelades på en medlemsstat i enlighet med artikel 14, löper ut.

Eventuella tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som återstår att betala med avseende på ett beskattningsår till följd av tillämpningen av ett nekat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten under det beskattningsåret ska i möjligaste mån föras över och ska med avseende på varje påföljande beskattningsår omfattas av justeringen enligt punkt 1 till dess att hela det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats på den medlemsstaten under det beskattningsåret har betalats.

Artikel 13.1–2 i direktivet, som avser situationen då moderföretaget i en multinationell koncern hör hemma i ett lågbeskattat tredjeland, är i relevanta delar likalydande.

Enligt direktivet ska en justering göras som medför att den kompletterande tilläggsskatt som allokeras till Sverige med stöd av kompletteringsregeln tas ut från svenska koncernenheter. Direktivet ger medlemsstaterna två alternativa möjligheter till utformning av denna justering. En sådan justering kan antingen göras genom att påföra en tilläggsskatt eller att neka ett avdrag mot den beskattningsbara inkomsten, vilket ökar den beskattningsbara inkomsten och därmed inkomstskatten. Båda alternativen ska medföra att samma skattekostnad tas ut från koncernenheten. Med det första alternativet uppstår en skattekostnad genom en separat tilläggsskatt och genom det andra alternativet genom en högre inkomstskatt.

Vid val av utformning av reglerna bör det beaktas att de ska uppfylla de krav som direktivet och modellreglerna ställer på en kompletteringsregel. Såväl de skattskyldiga enheterna som andra länders skattemyndigheter kan behöva utvärdera om den svenska kompletteringsregeln uppfyller kraven. Kompletterande tilläggsskatt ska endast allokeras till stater med en kompletteringsregel som uppfyller kraven. Att regeln uppfyller kraven är därmed avgörande för att systemet för tilläggsbeskattning ska fungera på avsett sätt.

Avgörande för bedömningen är att det avsedda syftet med reglerna i direktivet uppnås; att den del av tilläggsskattebeloppet som inte tagits ut genom tillämpning av huvudregeln tas ut med stöd av kompletteringsregeln. Regeln ska också administreras i enlighet med direktivet och svensk lag får inte erbjuda några fördelar till koncerner relaterade till dessa regler.

Justering genom separat tilläggsskatt

Frågan är vilken utformning av kompletteringsregeln som är mest lämplig för svenska förhållanden. Regeringen delar utredningens bedömning att det finns flera fördelar med att påföra skattskyldiga koncernenheter en separat tilläggsskatt i stället för att skatten ska tas ut genom att avdrag nekas för kostnader. Det föreslås därför att systemet ska utformas så. De närmare skälen redovisas nedan. Utredningen har vidare inte identifierat några starka skäl som talar mot en sådan utformning.

Det tyngsta argumentet för att inte välja ett alternativ med nekat avdrag är att det ger förutsättningar för att i princip helt särskilja tilläggsskatte-

systemet från övrig inkomstbeskattning av enheterna. Det innebär bland annat att de problem som kan uppstå när resultat ändras i efterhand blir avsevärt mindre än om tilläggsskattesystemet och den vanliga inkomstbeskattningen byggs ihop genom att tilläggsskatten betalas genom ändringar av underlaget för bolagsskatt. Vidare framstår det som enklare med en modell som innebär att efter att den kompletterande tilläggsskatten beräknats och fördelats så påförs skatten den eller de skattskyldiga koncernenheterna. Ett nekat avdrag skulle kräva ett ytterligare steg för att beräkna hur stort avdrag som ska nekas för att uppnå den avsedda skattekostnaden. Möjligheten att neka avdrag begränsas även av koncernenhetens underlag för avdrag. En tilläggsskatt kan påföras oavsett vilka inkomster och utgifter den skattskyldiga koncernenheten har. Avdrag kan endast nekas till den del det finns underlag för avdrag. Vidare framgår det av direktivet att om justeringen genomförs genom att neka avdrag behöver medlemsstaterna införa ett system för att föra tilläggsskatt som inte har kunnat tas ut vidare framåt i tiden. Om den eller de skattskyldiga koncernenheterna under beskattningsåret inte har tillräckligt underlag för att nekade avdrag ska resultera i att hela den kompletterande tilläggsskatten kan tas ut, ska resterande skatt föras över till nästkommande år och då vara föremål för justering på nytt. Om samma situation upprepar sig det året ska beloppet föras vidare till nästkommande år och så vidare utan tidsgräns (artikel 12.2 och 13.2). Direktivet synes förutsätta att denna situation endast uppkommer om justering i form av nekat avdrag införs. Med ett system för att föra skatten framåt i tiden skulle det behöva övervägas om det finns behov av att införa regler för att hantera situationen att en koncernenhet förvärfvas av ägare utanför koncernen eller likvideras. Vid förvärv kan tilläggsskatten återföras till koncernen eller fortsatt belasta den förvärvade koncernenheten. Vid likvidation skulle det kunna vara nödvändigt att ta ut tilläggsskatten eller att återföra den till koncernen. Det skulle eventuellt krävas särskilda regler för omprövning i vissa situationer om det först i samband med att tilläggsskatterapporten lämnas in kommer fram att en koncernenhet ska nekas avdrag mot den beskattningsbara inkomsten. En kompletterande tilläggsskatt kan påföras koncernenheten utan att behöva justera koncernenhetens inkomstbeskattning i efterhand.

Beloppsbegränsning för kompletterande tilläggsskatt

Vissa länder som avser att införa modellreglerna överväger att införa ett tak för tilläggsskatten enligt kompletteringsregeln motsvarande berörda koncernenheters betalningar under beskattningsåret.

Direktivet föreskriver inte något sådant tak. Inte heller modellreglerna eller kommentaren till modellreglerna föreskriver något tak för att en tilläggsskatt ska utgöra en motsvarande justering som ett vägrat avdrag. Regeringen föreslår därför inte något tak för kompletterande tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 6 kap. 9–13 §§ i lagen om tilläggsskatt.

12.2.4 Fördelning av kompletterande tilläggsskatt mellan svenska koncernenheter

Regeringens förslag: Varje svensk koncernenhet som ingår i koncernen vid utgången av det beskattningsår som tilläggsskatten avser är skattskyldig för en andel av den kompletterande tilläggsskatt som allokeras till Sverige enligt kompletteringsregeln. Andelen är lika med koncernenhetens andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige under samma beskattningsår som tilläggsskatten avser.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att kompletterande tilläggsskatt ska hänföras till ett fast driftställe endast i de fall det inte finns några andra koncernenheter i Sverige.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Kompletteringsregeln är i direktivet och modellreglerna utformad på det sättet att den allokerar kompletterande tilläggsskatt till en stat där koncernen har koncernenheter som omfattas av en kompletteringsregel. Det kan dock förekomma att koncernen har flera skattskyldiga koncernenheter i en stat. Varken modellreglerna eller direktivet ger någon ledning i frågan om vilken eller vilka koncernenheter som då ska betala tilläggsskatten. En eller flera koncernenheter kan betala den. Det är upp till medlemsstaterna att bedöma hur skatten bör fördelas.

Vid utformning av reglerna bör hänsyn tas till flera aspekter. Reglerna bör vara enkla att tillämpa. De ska fungera för koncerner av skiftande storlek och sammansättning. De ska effektivt leda till att skatten tas ut. Minoritetsägares intressen kan behöva beaktas. Risker för skatteplanering i syfte att undvika tilläggsskatten bör minimeras. Samtidigt antas att kompletteringsregeln endast tillämpas i begränsad omfattning.

Regeringen bedömer att följande ordning kan tillgodose de ovan nämnda intressena på ett rimligt sätt. Som utgångspunkt ska varje svensk koncernenhet vara skattskyldig för kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter med en andel som motsvarar koncernenhetens andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige under det beskattningsår som tilläggsskatten avser. Koncernen har dessa siffror tillgängliga för allokeringen av kompletterande tilläggsskatt. Denna fördelning leder sannolikt till att skatten fördelas till koncernenheter med inkomstgenererande verksamhet och skatteförmåga.

När det gäller kompletterande tilläggsskatt allokeras skatten till koncernenheter i stater där anställda och materiella tillgångar finns. Även anställda och materiella tillgångar som hänförs till ett fast driftställe ska beaktas i allokeringen. Kompletteringsregeln är i direktivet utformad på det sättet att kompletterande tilläggsskatt som fördelas till en stat ska tas ut av koncernenheter där. Direktivet gör inte någon skillnad mellan fasta driftställen och andra koncernenheter.

Det är upp till varje medlemsstat att bestämma vilka koncernenheter som ska vara skattskyldiga för tilläggsskatt. Direktivet ger vidare medlemsstaterna möjlighet att ta ut skatten genom att vägra avdrag vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten eller genom att påföra en tilläggsskatt (se ovan).

I fråga om ett fast driftställe allokeras kompletterande tilläggsskatt enligt direktivet till koncernens enheter i Sverige på grund av den verksamhet som det fasta driftstället bedriver här. Det föreslås att den kompletterande tilläggsskatten föreslås ska tas ut genom en separat tilläggsskatt. Hur skattskyldigheten för kompletterande tilläggsskatt ska fördelas mellan svenska koncernenheter om det finns flera sådana skattskyldiga koncernenheter regleras inte i direktivet. Till skillnad från utredningen anser regeringen att alla svenska koncernenheter ska vara skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt. Detta innebär att kompletterande tilläggsskatt kan komma att fördelas till ett fast driftställe. I det fallet är det dock i enlighet med allmänna principer huvudenheten som är uppgifts- och betalningsskyldig. Regeringen anser till skillnad från utredningen att detta inte behöver regleras i lag. Genom dessa regler utökas skattskyldigheten för en begränsat skattskyldig juridisk person i Sverige till att även avse tilläggsskatt som fördelas till ett fast driftställe som den begränsat skattskyldiga juridiska personen är huvudenhet för.

Ett svenskt handelsbolag skulle kunna ha ett fast driftställe i Sverige i den mening som avses i direktivet. I det fall då koncernen inte har några andra koncernenheter i Sverige utom ett sådant fast driftställe fördelas den kompletterande tilläggsskatten till det fasta driftstället. Som huvudenhet ska det svenska handelsbolaget då redovisa och betala tilläggsskatten.

Utträde ur koncernen befriar inte från ansvar för tilläggsskatt som avser tidigare beskattningsår. Betalningsskyldigheten gäller för skatteskulder som uppkommit under den tid ett företag har varit koncernenhet.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 6 kap. 12 och 13 §§ lagen om tilläggsskatt.

12.2.5 Ansökan om förenklat förfarande för redovisning och betalning av kompletterande tilläggsskatt

Regeringens förslag: Om samtliga svenska koncernenheterna i en koncern ansöker om det ska Skatteverket besluta att en koncernenhet är ansvarig för hela den kompletterande tilläggsskatt som allokeras till svenska koncernenheter. Ansökan ska göras senast 14 månader efter utgången av det beskattningsår som den avser. Beslutet gäller till dess att ansvarig koncernenhet utträder ur koncernen eller att de svenska koncernenheterna gemensamt anmäler att ansvaret ska upphöra.

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

Om den ansvariga koncernenheten inte har fullgjort skyldigheten att betala den kompletterande tilläggsskatten, får Skatteverket besluta att en eller flera av de andra koncernenheterna tillsammans med den ansvariga koncernenheten är skyldig att betala skatten till den del

skatten hänför sig till ett räkenskapsår som enheten är koncernenhet. Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran har preskriberats.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen har inte lämnat förslag avseende att den ansvariga koncernenheten även ska vara uppgiftsskyldig för den kompletterande tilläggsskatten och i övrigt företräda koncernenheterna i frågor som rör sådan skatt.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* tolkar den föreslagna bestämmelsen i 5 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, som en påminnelse om att den dokumentation som krävs enligt 39 kap. 3 § SFL ska finnas tillgänglig hos den ansvariga koncernenheten, även såvitt avser uppgifter som gäller övriga koncernenheter.

Skälen för regeringens förslag

Gemensam ansökan

I syfte att förenkla förfarandet vid uttag av kompletterande tilläggsskatt bör det finnas en möjlighet för svenska koncernenheter att, i stället för den fördelning som föreslås i avsnitt 12.2.4, ansöka om att endast en koncernenhet ska vara ansvarig för att redovisa och betala hela den kompletterande tilläggsskatt som allokeras till svenska koncernenheter.

Förfarandet kräver en gemensam ansökan av samtliga svenska koncernenheter som är skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt. Skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt är de svenska koncernenheter som ingår i koncernen vid utgången av det beskattningsår som tilläggsskatten avser, se 6 kap.12 § första stycket lagen om tilläggsskatt.

De svenska koncernenheterna kan således gemensamt ansöka om att en av dem ska vara ansvarig skattskyldig för kompletterande tilläggsskatt. Ansökan kan avse vilken svensk koncernenhet som helst. Om samtliga svenska koncernenheter gemensamt ansöker det, ska Skatteverket besluta att en koncernenhet utses att vara ansvarig för hela den kompletterande tilläggsskatt som allokeras till svenska koncernenheter. Den utsedda enheten blir då ansvarig för att redovisa och betala skatten.

I 5 kap. SFL finns särskilda behörighetsbestämmelser som gäller för skatteförfarandet. Exempelvis är en huvudman för en mervärdesskattegrupp både uppgifts- och betalningsskyldig, vilket bl.a. innebär att huvudmannen är skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt för den verksamhet som gruppen bedriver (5 kap. 3 § SFL). Om Skatteverket har beslutat att en koncernenhet i en koncern ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt som allokeras till svenska koncernenheter, ska den ansvariga koncernenhet som utsetts för koncernen redovisa och betala den kompletterande tilläggsskatten och i övrigt företräda koncernenheterna i frågor som rör sådan skatt. Det bör därför tydliggöras i skatteförfarandelagen, på motsvarande sätt som gäller för t.ex. en huvudman för en mervärdesskattegrupp, att uppgifts- och betalningsskyldigheten för respektive koncernenhet i dessa fall övergår till den utsedda koncernenheten.

På motsvarande sätt som gäller för en gruppövudman i en mervärdesskattegrupp, blir den utsedda koncernenheten uppgiftsskyldig även för övriga koncernenheters räkning i frågor som rör kompletterande tilläggsskatt. Uppgiftsskyldigheten innebär att det är den utsedda enheten som fullgör skyldighet att lämna tilläggsskattedeklaration avseende kompletterande tilläggsskatt, vilket med regeringens förslag regleras i 32 a kap. SFL. Det innebär även att det är den utsedda koncernenheten som ska fullgöra den generella dokumentationsskyldigheten som regleras i 39 kap. 3 § SFL och att bestämmelser om föreläggande i 37 kap. SFL och revision i 41 kap. SFL kan tillämpas vid kontroll hos den ansvariga koncernenheten i frågor som rör denna skatt. Det är naturligt att det ställs krav på att underlaget för kontroll av ansvaret för den kompletterande tilläggsskatten ska finnas tillgängligt hos den ansvariga koncernenheten, eftersom det är denna som ansvarar för tilläggsskattens redovisning och betalning. Underlag för kontroll av redovisningen bör därför finnas tillgängligt hos den ansvariga koncernenheten. Detta bör tydliggöras i den föreslagna bestämmelsen i skatteförfarandelagen. Den föreslagna bestämmelsen innebär, vilket *Skatteverket* för fram, ett förtydligande att den dokumentation som krävs enligt 39 kap. 3 § SFL ska finnas tillgänglig hos den ansvariga koncernenheten även såvitt avser uppgifter som gäller övriga koncernenheter.

I fråga om registrering ska Skatteverket registrera svenska koncernenheter som omfattas av lagens tillämpningsområde. Registreringsskyldigheten gäller samtliga koncernenheter, även om de gemensamt utser en enhet att vara uppgifts- och betalningsskyldig i frågor som rör kompletterande tilläggsskatt, se vidare avsnitt 16.4.

En ansökan ska göras senast 14 månader efter utgången av det beskattningsår som ansökan avser för att beaktas för detta beskattningsår. Vid denna tidpunkt bör koncernen ha kännedom om vilken koncernenhet som bäst klarar att bära kostnaden.

I de fall förändringar i koncernen inte sker med hänsyn till svenska koncernenheter som är skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt, bör ansvaret fortsätta till dess samtliga koncernenheter anmäler att ansvaret ska upphöra. Om det sker förändringar som innebär att det tillkommer koncernenheter som är skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt i Sverige, måste en ny gemensam ansökan lämnas in för att omfatta tillkomna koncernenheter. Om den ansvariga koncernenheten utträder ur koncernen ska ansvaret upphöra.

Solidariskt betalningsansvar

I syfte att säkerställa att kompletterande tilläggsskatt betalas när sådan allokteras till svenska koncernenheter, bör en ansökan om att utse en ansvarig enhet kompletteras med bestämmelser om solidariskt betalningsansvar. Förfarandet säkerställer att den kompletterande tilläggsskatten betalas även om den ansvariga koncernenheten av någon anledning inte fullgör sina skyldigheter och minimerar därigenom risken för skatteundandragande.

Om Skatteverket har utsett en koncernenhet att vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt som allokteras till svenska koncernenheter bör således övriga svenska koncernenheter kunna bli solidariskt betalnings-

skyldiga för sådan skatt. Den kompletterande tilläggsskatten har normalt inte större anknytning till en viss koncernenhet än till en annan. Det är därför naturligt att koncernenheterna solidariskt ansvarar för betalning av skatten, även om skulden egentligen inte härrör från någon av dessa koncernenheter.

Denna ordning bör vara förutsebar och enkel att tillämpa för såväl skattskyldiga som Skatteverket. Koncernenheterna kan genom eget agerande påverka att den kompletterande tilläggsskatten fördelas till en koncernenhet som har förmåga att betala skatten.

Om koncernenheterna väljer att en koncernenhet ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt och denna koncernenhet inte betalar skatten bör Skatteverket kunna besluta att en eller flera av de andra svenska koncernenheterna tillsammans med den ansvariga koncernenheten är skyldiga att betala skatten. Skyldigheten bör begränsas till den del skatten hänför sig till ett räkenskapsår som enheten är koncernenhet. Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran har preskriberats. Regeringen föreslår därför att en bestämmelse med denna innebörd införs i 59 kap. SFL.

Hur betalning av ett solidariskt betalningsansvar administreras återkommer regeringen till i avsnitt 16.12.4.

Lagförslag

Förslaget medför att 6 kap. 15 § lagen om tilläggsskatt och 5 kap. 6 § och 59 kap. 23 a § SFL införs samt att 59 kap. 1 § SFL ändras.

12.3 Undantag under fem år för en inledande fas

Regeringens förslag: Bestämmelser ska införas i enlighet med direktivet avseende undantag i vissa fall från tillämpning av regeln om nationell tilläggsskatt och av huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt under en koncerns inledande fas av internationell verksamhet. Motsvarande undantag ska även gälla när en nationell koncern först omfattas av lagen.

Den rapporterade enheten ska i tilläggsskatterapporten lämna uppgift om när koncernens inledande fas av internationell verksamhet börjar.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att den koncernenhet som lämnar tilläggsskatterapporten ska underrätta Skatteverket när koncernen påbörjat sin inledande fas av internationell verksamhet. Utredningens förslag har i viss mån en annan språklig utformning och omfattar inte nationell tilläggsskatt.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: SVCA anser att det är angeläget att undanta koncernenheter i jurisdiktioner som tillämpar kvalificerade regler om nationell tilläggsskatt, från kravet att utföra en fullständig tilläggsskatteberäkning vilket skulle innebära en stor administrativ lättnad för koncernerna. För koncerner som omfattas av lagen om tilläggsskatt, men saknar skyldighet att lämna in en land-för-land-rapport, anser SVCA

att det är angeläget att det redan nu införs en möjlighet för koncernen att frivilligt lämna in en rapport i enlighet med 33 a kap. SFL, för att koncernen därigenom ska ges möjlighet att tillämpa safe harbour-reglerna.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 49 i direktivet finns undantagsregler för en koncerns inledande fas av internationell verksamhet. Enligt artikel 49.2 ska kompletterande tilläggsskatt inte betalas under de första fem åren som en multinationell koncern omfattas av direktivets tillämpningsområde. Undantaget gäller om moderföretaget hör hemma i tredjeland. Om en koncern omfattas av direktivets tillämpningsområde redan vid dess ikraftträdande ska femårsperioden räknas från och med den 31 december 2024.

Det finns även ett undantag som gäller tilläggsskatt enligt huvudregeln för lågbeskattade svenska koncernenheter (artikel 49.1). Undantaget gäller moderföretag eller mellanliggande moderenheter vars moderföretag är undantagna enheter. Dessa moderenheter ska inte betala tilläggsskatt för sig själva eller andra koncernenheter i samma stat under de första fem åren av en multinationell koncerns inledande fas av internationell verksamhet. Motsvarande gäller för angivna moderenheter i en nationell koncern under de första fem åren som koncernen först omfattas av lagens tillämpningsområde. För dessa koncerner inleds femårsperioden den första dagen det räkenskapsår som en sådan koncern först omfattas av lagen. Enligt 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt är en lågbeskattad koncernenhet skattskyldig för det egna tilläggsskattebeloppet, medan skattskyldighet för en moderenhet enligt huvudregeln för tilläggsskatt i 6 kap. 4 och 5 §§ samma lag avser tilläggsskattebeloppet för andra lågbeskattade koncernenheter. Enligt artikel 49.1 a i direktivet ska moderföretag, eller mellanliggande moderenheter vars moderföretag är undantagna enheter, inte betala tilläggsskatt enligt artikel 5.2 och 7.2, för sig själva eller andra koncernenheter i samma stat. Undantaget gäller under de första fem åren av en multinationell koncerns inledande fas av internationell verksamhet. Vidare framgår det av artikel 49.1 b att sådana moderenheter i en nationell koncern inte ska betala tilläggsskatt enligt direktivets artikel 5.2 och 7.2, för sig själva eller andra koncernenheter under de första fem åren som koncernen först omfattas av lagens tillämpningsområde. Av artikel 49 följer inte en skyldighet för medlemsstaterna att även göra undantag för sådan nationell tilläggsskatt som medlemsstaterna enligt direktivets artikel 11 kan välja att införa. Den omständigheten att tilläggsskatt i första hand föreslås tas ut genom nationell tilläggsskatt (enligt 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt) får betydelse för utformningen av undantagsbestämmelsen.

Inledningsvis ska det införas ett undantag för moderenhetens tilläggsskattebelopp för den egna enheten motsvarande artikel 49.1 a i direktivet. Enligt det undantaget ska det tilläggsskattebelopp som en svensk koncernenhet som är ett moderföretag, eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet, är skattskyldig för enligt den föreslagna bestämmelsen i 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt sättas ned till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

Det ska också införas ett undantag för tilläggsskattebelopp som avser andra svenska koncernenheter i samma koncern, vilket motsvarar artikel 49.1 a i direktivet. Om tilläggsskatt ska sättas ned enligt det ovan nämnda undantaget, så ska även tilläggsskatt enligt 6 kap. 2 § lagen om

tilläggs-katt för andra svenska koncerner i samma koncern sätts ned till noll under samma period. Undantaget för tilläggs-kattebelopp som avser andra svenska koncerner i samma koncern ska dock inte gälla för en svensk koncernerhet som har en mellanliggande modererhet med ett bestämmande inflytande över enheten, om den mellanliggande modererheten omfattas av en huvudregel för tilläggs-katt i en annan stat. I en sådan situation är det alltså fråga om att ta ut nationell tilläggs-katt enligt 6 kap. 2 § lagen om tilläggs-katt, vilket inte hindras av artikel 49.1 a. Syftet med denna bestämmelse är att lågbeskattade svenska koncernerheter ska omfattas av den nationella tilläggs-katten och inte av en huvudregel för tilläggs-katt i en annan stat där en mellanliggande modererhet hör hemma, vilket annars kan ske.

Vidare ska det införas ett undantag för en modererhets andel av en annan svensk koncernerhets tilläggs-kattebelopp. Även detta undantag motsvaras av artikel 49.1 a. i direktivet. Enligt detta undantag ska tilläggs-katt enligt 6 kap. 4 och 5 §§ lagen om tilläggs-katt avseende svenska koncernerheter sätts ned till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet. Detta gäller således för en svensk koncernerhet som är ett moderföretag, eller en mellanliggande modererhet vars moderföretag är en undantagen enhet.

Slutligen ska det införas ett undantag för nationella koncerner motsvarande artikel 49.1 b i direktivet. Enligt undantaget ska den tilläggs-katt som en svensk koncernerhet är skattskyldig för enligt 6 kap. 2, 4 eller 5 §§ lagen om tilläggs-katt sätts ned till noll de första fem åren som koncernen omfattas av denna lag för en koncern med samtliga koncernerheter i Sverige. Tilläggs-katt avseende en svensk koncernerhet ska sätts ned till noll oavsett om det är fråga om nationell tilläggs-katt eller tilläggs-katt enligt huvudregeln för tilläggs-katt.

Det föreslås också att femårsperioden ska börja löpa det räkenskapsår då koncernen först omfattas av lagen. När det gäller information om när koncernen påbörjat sin inledande fas av internationell verksamhet bör sådan lämnas av den rapporterande enheten, dvs. den koncernerhet som lämnar tilläggs-katterapporten. Uppgiften lämnas i tilläggs-katterapporten och regeringen föreslår därför att en bestämmelse med denna innebörd införs i skatteförfarandelagen.

Med anledning av vad *SVCA* anför så kan framhållas att nationella koncerner redan omfattas av undantaget och tilläggs-katt ska därför inte betalas under de första fem åren som koncernen först omfattas av lagens tillämpningsområde. Det kan avslutningsvis i denna del framhållas att det saknas beredningsunderlag för att, inom ramen för detta lagstiftnings-ärende, föreslå en möjlighet för koncernen att frivilligt lämna in en landför-land-rapport i enlighet med 33 a kap. SFL. Regeringen föreslår därför inte någon ändring i 33 a kap. SFL vilket *SVCA* efterfrågat. Frågan om undantag från att lämna tilläggs-katterapport berörs närmare i avsnitt 16.5.3.

Lagförslag

Förslaget medför att 6 kap. 16–18 §§ lagen om tilläggs-katt och 33 d kap. 8 § SFL införs.

13 Särskilda enheter

13.1 Handelsbolag och utländska motsvarigheter

13.1.1 Definitioner

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande artikel 3.12 i direktivet om definitionen av en delägarbeskattad enhet, s.k. genomflödesenhet, ska införas.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I direktivet benämns delägarbeskattade enheter genomflödesenheter. Definitionerna som gäller genomflödesenheter finns i direktivets artikel 3.12. Artikeln motsvaras av artikel 10.2 i modellreglerna, utom såvitt avser definitionen av omvänd hybrid artikel 10.2.5, vilken i direktivet återfinns i artikel 24.4 andra stycket.

En enhet är en *genomflödesenhet* ("flow-through entity") i den mån dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust beskattas hos dess delägare enligt lagstiftningen i den stat där den bildades, dvs. om enheten är delägarbeskattad där. Enheten är emellertid inte en genomflödesenhet om den har hemvist i en annan stat och är skattskyldig där till sådan skatt som utgör medräknad skatt enligt direktivet på sina intäkter eller sin vinst (artikel 3.12 första och tredje stycket).

En genomflödesenhet kan vara antingen en *skatttransparent enhet* ("tax-transparent entity") eller en *omvänd hybrid* ("reverse hybrid entity"), eller både och. Hur genomflödesenheten definieras avgörs av om enhetens intäkter, kostnader, vinst eller förlust beskattas hos dess respektive direkta ägare enligt lagstiftningen där de hör hemma (artikel 3.12 andra och tredje stycket). Bedömningen görs för varje ägare för sig. Som framgår nedan skiljer sig reglerna för skatttransparenta genomflödesenheter och genomflödesenheter som är omvända hybrid-enheter åt.

En genomflödesenhet är en *skatttransparent enhet* i den mån en ägare enligt lagstiftningen i den stat där denna hör hemma är skattskyldig för enhetens intäkt, kostnad, vinst eller förlust (artikel 3.12 andra och tredje stycket). Både den stat där enheten har bildats och den stat där en ägare hör hemma måste alltså anse att enheten är delägarbeskattad för att det ska vara en skatttransparent enhet i direktivets mening. Vinst eller förlust ska enligt lagstiftningen i staten behandlas som om det finns en direkt koppling till ägaren eller som om det direkt belastar enhetens ägare i proportion till ägarintresset. En kedja av skatttransparenta enheter jämföras här med ett direkt ägarintresse (artikel 3.12 fjärde stycket).

I den mån en ägare enligt lagstiftningen i den stat där den hör hemma inte är skattskyldig för genomflödesenhetens intäkt, kostnad, vinst eller förlust, dvs. enheten är inte delägarbeskattad där, är enheten i stället en *omvänd hybrid* (artikel 3.12 andra och tredje stycket).

I direktivets artikel 3.12 fjärde stycket finns en särskild definition som avser enheter eller fasta driftställen som är koncernenheter och som innehas indirekt genom en kedja av skattetransparenta enhet. Sådana koncernenheter ska behandlas som om de innehas genom en *skattetransparent struktur* ("tax transparent structure"). Definitionen har betydelse för tillämpningen av direktivets artikel 19.1 (artikel 3.5.3 i modellreglerna) respektive 38.5 (7.1.4 i modellreglerna).

I direktivets artikel 3.12 femte stycket finns en särskild bestämmelse om att en koncernenhet under vissa förutsättningar ska anses vara en genomflödesenhet som är en skattetransparent enhet. Bestämmelsen innebär förenklat att en koncernenhet som inte hör hemma i någon stat och som inte är skattskyldig till medräknade skatter eller nationell tilläggsskatt ska behandlas som en skattetransparent genomflödesenhet. Bestämmelserna om delägarbeskattade enheter i lagen om tilläggsskatt gäller också för sådana enheter. Direktivet ger också möjlighet att välja att behandla vissa investeringsenheter som skattetransparenta enheter (artikel 42).

Bestämmelser som motsvarar artikel 3.12 i minimibeskattningsdirektivet om definitionen av delägarbeskattad enhet, s.k. genomflödesenhet ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 2–5 §§ lagen om tilläggsskatt.

13.1.2 Fördelning av redovisat resultat från en delägarbeskattad enhet

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande artikel 19 i direktivet om fördelning av det redovisade resultatet mellan en delägarbeskattad enhet, dess ägare och ett fast driftställe ska införas.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I direktivets artikel 19 finns bestämmelser som anger hur redovisad vinst eller förlust från en genomflödesenhet, alltså det redovisade resultatet, ska hanteras. En grundläggande fråga är om genomflödesenheten ska vara objekt för att beräkna om inkomsterna är lågbeskattade eller om dessa ska fördelas till ägarna. Med redovisad vinst eller förlust avses samma sak som det redovisade resultatet, vilket definieras i 2 kap. 18 §. När det redovisade resultatet har fördelats till rätt enhet ska det justerade resultatet beräknas enligt de allmänna bestämmelserna i lagen.

Det redovisade resultatet ska minskas med den del som kan fördelas till sådana ägare som inte är koncernenheter (artikel 19.1). Fördelningen ska motsvara ägarintressena. Principen om fördelning till ägare gäller när ägaren äger andelar direkt eller genom en kedja av skattetransparenta enheter, en s.k. skattetransparent struktur. Om genomflödesenheten är moderföretag eller om moderföretaget äger genomflödesenheten direkt

eller genom en kedja av skattetransparenta enheter gäller inte ovanstående regel (artikel 19.1 a och b).

Om en del av det redovisade resultatet fördelas till en annan koncernenhet ska genomflödesenhetens resultat minskas i motsvarande mån (artikel 19.2).

Den del av redovisad vinst eller förlust som är hänförlig till ett fast driftställe ska fördelas till detta i enlighet med reglerna i direktivets artikel 18 för fasta driftställen (artikel 19.3).

För en genomflödesenhet som är en skattetransparent enhet och inte är moderföretag ska det redovisade resultatet fördelas till ägarna (artikel 19.4).

För en genomflödesenhet som är en skattetransparent enhet och är moderföretag och för en omvänd hybridenhet ska det redovisade resultatet fördelas till enheten själv (artikel 19.5).

I direktivets artikel 21.3 finns bestämmelser om minskning av skattekostnaden i proportion till fördelningen enligt artikel 19.1.

Frågan om det redovisade resultatet fördelas på ägare, fast driftställe respektive moderföretag och omvänd hybridenhet ska göras med avseende på varje enskilt ägarintresse (artikel 19.6).

Bestämmelser motsvarande artikel 19 i minimibeskattningsdirektivet om fördelning av det justerade resultatet mellan en delägarbeskattad enhet, dess ägare och ett fast driftställe ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 6–12, 15 och 16 §§ lagen om tilläggsskatt.

13.1.3 Det justerade resultatet och medräknade skatter för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag

Regeringens förslag: Direktivets regler i artikel 38 om hur det justerade resultatet och medräknade skatter ska bestämmas för en delägarbeskattad enhet som är ett moderföretag ska föras in i lagen om tilläggsskatt.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt i sak över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 38 finns regler som gäller när moderföretaget är en genomflödesenhet. De handlar om hur det justerade resultatet och skattekostnaden ska bestämmas för enheten. Den gäller i det fall resultatet enligt artikel 19 ska hänföras till enheten själv och det alltså är för enheten som det ska beräknas om inkomsterna är lågbeskattade.

Artikeln gäller enligt sin lydelse bara om genomflödesenheten är moderföretag. I det andra fall som en genomflödesenhet är ett skatteobjekt, nämligen när det är en omvänd hybridenhet, gäller alltså inte artikel 38. I det fallet kommer enheten fullt ut att tillämpa de allmänna regler som gäller för andra slags enheter och någon fördelning enligt artikel 38 blir inte aktuell.

Reglerna i artikel 38 innebär följande.

Den justerade vinsten för en genomflödesenhet som är ett moderföretag ska minskas med den del av vinsten som kan fördelas till ägaren. Detta gäller om minst en av två förutsättningar är uppfyllda. Ägaren till genomflödesenheten ska beskattas för inkomsten under en beskattningsperiod som avslutas inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret. Skattesatsen ska vara lika hög som eller högre än minimiskattesatsen. Alternativt ska det rimligen kunna förväntas att det sammanlagda skattebeloppet av justerade medräknade skatter för moderföretaget och skatter som ägaren betalar på sådan inkomst inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret är lika med eller överstiger ett belopp som motsvarar inkomsten multiplicerad med minimiskattesatsen.

Den justerade vinsten ska också i några andra fall minskas med ett belopp som motsvarar vad som fördelas till ägaren. Det gäller om ägaren är en fysisk person som har hemvist i den stat där genomflödesenheten hör hemma och som har rätt till högst fem procent av vinsten och tillgångarna. Det gäller också om ägaren är ett offentligt organ, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsfond som har hemvist i samma stat som genomflödesenheten och har rätt till högst fem procent av vinsten och tillgångarna.

De medräknade skatterna ska minskas i proportion till den justerade vinst som minskats genom fördelning till ägare.

Genomflödesenhetens justerade förlust ska också minskas med den del som kan fördelas till en ägare. Det gäller dock inte om ägaren inte får använda denna förlust för att beräkna sin beskattningsbara inkomst.

Vad som nu sagts ska också gälla för ett fast driftställe genom vilket en genomflödesenhet som är ett moderföretag helt eller delvis bedriver sin verksamhet eller genom vilket verksamheten i en skatttransparent enhet helt eller delvis bedrivs, under förutsättning att moderföretagets ägarintresse i den skatttransparenta enheten innehas direkt eller genom en kedja av skatttransparenta enheter.

Sammanfattningsvis ska bestämmelser motsvarande regeln i artikel 38 i minimibeskattningsdirektivet om hur det justerade resultatet och medräknade skatter ska bestämmas för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 13–16 §§ lagen om tilläggsskatt.

13.1.4 Ska svenska handelsbolag vara skattskyldiga för tilläggsskatt?

Regeringens förslag: Svenska handelsbolag ska inte vara skattesubjekt för tilläggsskatt.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* pekar på att mellanliggande och delägda moderenheter som är genomflödesenheter inte omfattas av bestämmelserna i 6 kap. 5 och 6 §§ och anser att det som alternativ till den

föreslagna lösningen bör övervägas om svenska handelsbolag som är delägda moderenheter ska vara skattesubjekt i Sverige enligt huvudregeln mot bakgrund av att ett möjligt skatteupplägg med delägda moderenheter som strider mot syftet med reglerna avseende delägda moderenheter har identifierats.

Skälen för regeringens förslag

Den rättsliga utgångspunkten i direktivet avseende om en delägarbeskattad enhet är ett skatteobjekt

I direktivet regleras framför allt frågor som handlar om när en delägarbeskattad enhet är ett ”skatteobjekt” – en enhet för vilken det kan beräknas ett tilläggsskattebelopp. En annan fråga är när en delägarbeskattad enhet kan vara skattesubjekt, det vill säga när enheten kan vara skyldig att betala tilläggsskatt. Vanligen har skyldigheten sin grund i att en annan koncernenhet är lågbeskattad.

Enligt direktivet kan en koncernenhet som utgör ett moderföretag, en mellanliggande moderenhet eller en delägd moderenhet vara skattesubjekt för tilläggsskatt enligt huvudregeln (artikel 5–8). Handelsbolag och andra delägarbeskattade enheter kan vara koncernenheter om de är juridiska personer eller upprättar separata räkenskaper och ingår i en koncern (artikel 3.1 och artikel 3.2). De kan även utgöra moderenheter, om de i övrigt uppfyller kraven för att definieras som sådana enheter.

För att en koncernenhet som är moderföretag eller mellanliggande eller delägd moderenhet ska vara skyldig att betala tilläggsskatt krävs emellertid också att enheten hör hemma i en medlemsstat (artikel 5–8). Skyldigheten att betala tilläggsskatt är alltså knuten till detta.

Delägarbeskattade enheter är enligt direktivet statslösa om de inte är moderföretag eller skyldiga att tillämpa en huvudregel om tilläggsskattning. Som utgångspunkt hör alltså svenska handelsbolag inte hemma i Sverige, om de inte är moderföretag. De ska därmed inte tillämpa huvudregeln.

I direktivet och i modellreglerna synes utgångspunkten vara att delägarbeskattade enheter inte ska vara skyldiga att betala tilläggsskatt. Som undantag gäller det fall att en delägarbeskattad enhet är moderföretag.

Av kommentaren till modellreglerna framgår att det antas att de flesta jurisdiktioner inte kommer att tillämpa huvudregeln på en moderenhet som är en genomflödesenhet, eftersom sådana enheter inte är skattskyldiga personer (punkt 187 i kommentaren till artikel 10.3.2 a i modellreglerna).

Sammantaget gäller följande. Delägarbeskattade enheter som är moderföretag är alltid skattesubjekt för tilläggsskatt. Andra delägarbeskattade enheter kan vara det om de inte är statslösa.

Bör delägarbeskattade enheter vara skattesubjekt för tilläggsskatt?

Det följer av reglernas utformning och kommentaren att varje stat får bestämma om enheter som är delägarbeskattade i fråga om inkomstskatt ska vara skattesubjekt för tilläggsskatt eller inte. Det framgår av kommentarerna till modellavtalet som återgetts ovan. Det finns vidare regler för att avgöra var ett handelsbolag hör hemma (artikel 4 i direktivet).

I det fall handelsbolaget är moderföretag eller ska anses skyldigt att tillämpa en huvudregel enligt artikel 5–8 ska det anses höra hemma i staten där det bildades, alltså Sverige.

Ett svenskt handelsbolag är en juridisk person och handelsbolag är i andra sammanhang skattesubjekt. Det är alltså i sig inget praktiskt problem att ge en sådan enhet skyldigheter i form av att lämna information, deklarerera eller betala skatt. Handelsbolag som är moderföretag kommer också att vara skattesubjekt. Handelsbolag som är mellanliggande eller delägda moderenheter kommer, som Skatteverket påpekar, inte att vara skattesubjekt eftersom dessa är statslösa.

Det system för fördelning av beskattningsrätten som minimi-beskattningsdirektivet och modellreglerna ger kommer också att fungera även om Sverige väljer att lägga betalningsskyldigheten för tilläggsskatt på svenska handelsbolag. Om svenska handelsbolag omfattas av en huvudregel om tilläggsbeskattning så skär det nämligen av möjligheten att beskatta samma belopp hos en annan enhet. Det är en följd av hur reglerna om vem som ska betala tilläggsskatt har konstruerats.

Regeringen delar utredningens bedömning att det inte är ett alternativ att generellt överföra skyldigheten att betala tilläggsskatt till ett handelsbolags ägare. Direktivet innebär att det justerade resultat för en delägarbeskattad enhet ska överföras till ägarna, men de reglerna gäller enhetens roll som skatteobjekt. De avser inte skyldigheten att betala tilläggsskatt. Att det är fråga om delägarbeskattade enheter innebär enligt regeringens bedömning inte i sig att skyldigheten att betala tilläggsskatt förs över till ägarna. För detta krävs uttryckliga regler. Om ägarna inte är koncernenheter kan de i absens av regler i direktivet som ger stöd för detta inte bli skattskyldiga för tilläggsskatt.

Reglerna i direktiv säkerställer alltså inte att tilläggsskatt beräknas och fördelas heltäckande. Det kan innebära att lågbeskattade inkomster blir obeskattade.

Ett argument för att göra svenska handelsbolag till skattesubjekt för tilläggsskatt är med den ovan nämnda utgångspunkten att det på ett bättre sätt säkerställer att tilläggsskattebelopp som beräknas faktiskt också leder till att någon betalar tilläggsskatten. Utredningen bedömer att en risk för skattebortfall kan finnas framför allt i två situationer.

Det första fallet gäller för svenska handelsbolag som är den enda enheten som finns i en stat som tillämpar en huvudregel om tilläggsskatt. Finns det då en lågbeskattad enhet i gruppen uppkommer frågan vem som ska betala tilläggsskatten.

Ett exempel kan illustrera. Ett moderföretag hör hemma i en stat som inte tillämpar systemet med tilläggsskatt. Moderföretaget har ett dotterbolag som också hör hemma i en stat utan sådan beskattning. De bildar ett handelsbolag i Sverige, som inte har något fast driftställe här. Handelsbolaget äger i sin tur bolag i stater som inte har tilläggsbeskattning. Dessa bolags inkomster är lågbeskattade. Handelsbolaget är inte moderföretag och ska inte betala tilläggsskatten (om vi inte valt att göra det till skattesubjekt). Inget annat företag ska heller betala.

Den andra situationen, som *Skatteverket* också pekar på, gäller när ett svenskt handelsbolag är en delägd moderenhet. Andra koncernenheter äger en så stor andel att bolaget blir en koncernenhet, men utomstående ägare äger en andel. Om inte handelsbolaget är ett skattesubjekt kan den

del av tilläggsskatten som svarar mot de utomstående ägarnas andel förbli obetald.

Ett exempel får illustrera. Ett handelsbolag ägs till 70 procent av ett moderföretag som omfattas av ett system för tilläggsskatt och till 30 procent av utomstående ägare. Om handelsbolaget äger en lågbeskattad koncernenhet i sin helhet, men inte är skattesubjekt, ska moderföretaget betala 70 procent av tilläggsskattebeloppet. Övrig andel skulle inte betalas av någon koncernenhet. Om handelsbolaget görs till skattesubjekt ska det som delägd moderenhet betala sin andel av tilläggsskattebeloppet för den lågbeskattade koncernenheten, vilket omfattar även den andel som hänförs sig till minoritetsägarna. I detta fall skulle handelsbolaget betala hela tilläggsskattebeloppet. Moderföretaget får avräkning för den tilläggsskatt som handelsbolaget ska betala.

Utredningen bedömer att det inte är sannolikt att den praktiska betydelsen av risken för skattebortfall är så stor. De situationer som beskrivs ovan är troligen inte vanliga. I den mån handelsbolag förekommer i stora koncerner finns det sannolikt andra koncernenheter som omfattas av direktivet eller modellreglerna. Alternativt är det frågan om moderföretag. Möjligen är det också så att risken för skattebortfall minskar om den delägarbeskattade enheten har ett fast driftställe i Sverige eller i en stat som tillämpar systemet med tilläggsbeskattning. Som framgår nedan kan det fasta driftstället bli skattesubjekt vid tillämpning av kompletteringsregeln. Regeringen delar denna bedömning.

Utredningen pekar på att det i kommentaren till modellreglerna (punkt 187 i kommentaren till artikel 10.3.2 a i modellreglerna) görs bedömningen att en lösning som innebär att svenska handelsbolag är skattesubjekt troligtvis skulle komma att avvika från vad som gäller internationellt samt att det kan påverka utländska aktörers förståelse av svenska systemet. Utredningen pekar vidare på att det principiellt udda i att låta handelsbolagen vara skattesubjekt för tilläggsskatt samtidigt som de är delägarbeskattade i fråga om inkomstskatt. Utredningen kommer fram till att det för kompletteringsregeln så bör samma bedömning när det gäller svenska handelsbolags status göras som för huvudregeln. Regeringen instämmer i detta.

Regeringen delar utredningens bedömning att svenska handelsbolag i nuläget inte bör bli skattesubjekt för tilläggsskatt i andra fall än de som följer av direktivet.

13.2 Fasta driftställen

13.2.1 Definitioner

<p>Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande artikel 3.13 i direktivet om definitionen av ett fast driftställe ska införas.</p>
--

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I direktivet finns särskilda regler för fasta driftställen. Fasta driftställen är koncernenheter som kan vara

lågbeskattade och tilläggsskattebelopp ska i så fall beräknas för driftstället. Vidare gäller att kompletterande tilläggsskatt kan hänföras till fasta driftställen som är koncernenheter.

Begreppet fast driftställe definieras i artikel 3.13 i direktivet (artikel 10.1.1 i modellreglerna). Begreppet fast driftställe förekommer även i inkomstskattelagen och i skatteavtal. Definitionen i lagen om tilläggsskatt är dock avsedd att gälla endast vid tillämpning av den lagen.

I direktivets definitioner görs skillnad mellan fasta driftställen som omfattas av ett gällande skatteavtal (3.13 a), som inte omfattas av ett gällande skatteavtal (3.13 b), som finns i en stat som inte har bolagsbeskattning (3.13 c) och övriga fasta driftställen (3.13 d). I fråga om fasta driftställen är även definitionen av huvudenhet i direktivets artikel 3.40 av betydelse. Definitionen av huvudenhet behandlas i avsnitt 6.1.2.

Mot bakgrund av ovanstående föreslås att regler motsvarande direktivets regler i artikel 3.13 vad avser definition av fast driftställe ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 17 § lagen om tilläggsskatt.

13.2.2 Fördelning av redovisat resultat mellan fast driftställe och huvudenhet

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande artikel 18 i direktivet om fördelning av redovisat resultat mellan fast driftställe och huvudenhet ska införas.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Ett fast driftställe är i direktivets mening inte en "enhet" i det fall det fasta driftsstället inte upprättar separata räkenskaper (artikel 3.1). Ett sådant fast driftsställe är ändå en koncernenhet enligt definitionen av koncernenhet (artikel 3.2).

Fasta driftställen behandlas som koncernenheter för att upprätthålla principen om att effektiv skattesats och tilläggsskatt ska beräknas för respektive stat för sig. Inkomst hänförlig till ett fast driftställe och den skatt som tas ut på inkomsten ska ingå i beräkningen av den effektiva skattesatsen för den stat där det fasta driftstället hör hemma och inte i beräkningen för huvudenhetens hemstat. På detta sätt behandlas företag som har dotterbolag i andra länder på samma sätt som företag som bedriver sin verksamhet i andra länder genom fasta driftställen.

I många fall – men inte alltid – upprättas separata räkenskaper för ett fast driftställe, för förvaltningsändamål eller för att möta krav i lokala skatteregler. Enligt svensk rätt är utländska filialer bokföringsskyldiga (11 och 26 §§ lagen [1992:160] om utländska filialer m.m. och 2 kap. 7 § bokföringslagen [1999:1078]).

Reglerna för beräkning av tilläggsskatt i direktivet utgår i första hand från redovisningsinformation. Finns det separata räkenskaper ska dessa användas som utgångspunkt för att fördela vinst eller förlust mellan det

fasta driftstället och huvudenheten (artikel 18.1 första stycket). Det bokförda resultatet för det fasta driftsstället måste justeras på samma sätt som gäller för huvudenheten, det vill säga så att det överensstämmer med det redovisade resultatet enligt 2 kap. 18 §. Redovisningen ska alltså upprättas med ledning av de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning, med undantag för elimineringar för koncerninterna transaktioner.

I vissa fall finns inte någon avgränsad redovisning för ett fast driftställe. Det krävs därför särskilda regler för att fördela resultatet mellan ett fast driftställe och dess huvudenhet. Redovisningsprinciperna ska tillämpas även om det inte finns några räkenskaper särskilt för det fasta driftstället (artikel 18.1 andra stycket). Vid fördelningen ska redovisningen följas i möjligaste mån, om inte regler om fördelning av intäkter och kostnader i skatteavtal föranleder något annat.

Av artikel 18.2 följer att det redovisade resultatet justeras för att endast återspegla inkomster och utgifter hänförliga till det fasta driftstället enligt tillämpligt skatteavtal, intern rätt respektive OECD:s modellavtal i den stat där det fasta driftstället hör hemma, oavsett vilket belopp som är föremål för beskattning och vilket belopp som kan dras av som kostnader i denna stat.

Av artikel 18.3 följer att i fråga om statslösa fasta driftställen ska redovisat resultat beräknas utifrån de inkomster som undantas från beskattning i den stat där huvudenheten hör hemma och de utgifter som inte är avdragsgilla där. De inkomster och utgifter som beräkningen omfattar måste också genereras av verksamhet som bedrivs utanför huvudenhetens hemstat.

Ett fast driftställes redovisade resultat ska som utgångspunkt inte beaktas vid beräkningen av huvudenhetens justerade resultat, artikel 18.4.

Artikel 18.5 behandlar situationen då en huvudenhet tar upp vinst och dra av förlust hänförlig till ett fast driftställe.

Bestämmelser motsvarande regeln i artikel 18 i direktivet om fördelning av redovisat resultat mellan fast driftställe och huvudenhet ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 19–24 §§ lagen om tilläggsskatt.

13.2.3 Fördelning av medräknade skatter mellan fast driftställe och huvudenhet

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande artikel 24.1 och artikel 24.7 i minimibeskattningsdirektivet om fördelning av medräknade skatter mellan det fasta driftstället och huvudenheten ska införas.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Fördelningen av medräknade skatter mellan koncernenheter speglar i de flesta fall fördelningen av det redovisade resultatet. När det redovisade resultatet har fördelats mellan ett

fast driftsställe och dess huvudenhet ska det justerade resultatet beräknas enligt de allmänna bestämmelserna i lagen. I det fall en inkomst utgör underlag för det justerade resultatet hos ett fast driftsställe ska medräknade skatter avseende inkomsten normalt också fördelas dit. Skattekostnaden beaktas sedan vid beräkningen av den effektiva skattesatsen för den stat där det fasta driftstället finns.

Reglerna om fördelning av skattekostnader i lagen om tilläggsskatt ska tillämpas efter övriga nationella skatteregler för att bestämma skattekostnader. Detta inkluderar regler som gäller fasta driftställen och bolag som omfattas av system för beskattning av kontrollerade utländska bolag, CFC-bolag. Avdrag får inte göras i nationell rätt för tilläggsskatt enligt en huvudregel eller en kompletteringsregel som tas ut i en annan stat.

Bestämmelser motsvarande artikel 24.1 och artikel 24.7 i direktivet om fördelning av medräknade skatter mellan det fasta driftstället och huvudenheten ska införas i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 25 och 26 §§ lagen om tilläggsskatt.

13.3 Investeringssenheter

Regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande minimibeskattningsdirektivets regler ska införas, vad avser beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för investeringssenheter (artikel 41). Bestämmelser ska också införas om möjliga val vid dessa beräkningar (artikel 42 och 43).

Med investeringssenhet avses en investeringsfond, ett fastighetsinvesteringsföretag eller en enhet som till minst 95 procent ägs av en eller flera investeringsfonder eller fastighetsinvesteringsföretag och som uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet som består i att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för ägaren. Ett indirekt ägarförhållande jämställs med ett direkt ägande om samtliga enheter i ägarkedjan är investeringsfonder eller fastighetsinvesteringsföretag. Med investeringssenhet avses också en enhet vars värde till minst 85 procent ägs av investeringsfonder eller fastighetsinvesteringsföretag, om dess inkomst uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar, kapitalvinster eller kapitalförluster som undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Med värde avses andel av aktiekapitalet eller motsvarande.

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

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I utredningens förslag omfattades inte hela direktivets artikel 24 avseende fördelning av skatter mellan olika typer av enheter.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanser har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Begreppet investeringsenhet definieras i artikel 3.30–32 i minimibeskattningsdirektivet. Det är ett samlingsbegrepp för investeringsfonder, fastighetsinvesteringsföretag och vissa enheter som ägs av investeringsfonder eller fastighetsinvesteringsföretag. Motsvarande definitioner föreslås införas i 2 kap. 38–40 §§. Som framgår av avsnitt 6.2.1 ovan är investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag undantagna från regelverkets tillämpning, om de är moderföretag. Med *moderföretag* avses i detta sammanhang den särskilda definition som gäller enligt lagen om tilläggsskatt (2 kap. 10 §), vilket i direktivet och modellreglerna motsvaras av termen *ultimate parent entity*. Även vissa enheter som ägs av sådana moderföretag undantas helt från lagens tillämpningsområde.

Om investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag inte är moderföretag träffas de i stället av de särskilda bestämmelser i regelverket som gäller för *investeringsenheter*. Detsamma gäller för vissa företag som ägs av investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag som inte är moderföretag enligt lagens definition.

Investeringsenheter är undantagna från flera av regelverkets generella regler. De är inte skattesubjekt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln (artikel 3.20, 3.22 och 12–14). Skatter och resultat för investeringsenheter ska inte påverka beräkningen av den effektiva skattesatsen eller den justerade nettovinsten för en stat (artikel 26.3). Investeringsenheter ska inte påverka beräkningen av substansbeloppet (artikel 28.9) eller undantaget för verksamhet av begränsad betydelse (artikel 30.5) för en stat. Särskilda bestämmelser för minoritetsägda koncernenheter gäller vidare inte investeringsenheter (artikel 31.3).

I stället finns särskilda bestämmelser för investeringsenheter i direktivets artikel 41–43. Direktivets bestämmelser motsvaras av modellavtalets artikel 7.4–7.6. I direktivets artikel 41 finns regler för att beräkna den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en investeringsenhet. Dessa bestämmelser föreslås införas i 7 kap. 28–32 §§ lagen om tilläggsskatt. Dessa bestämmelser gäller endast om koncernen inte har valt att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet enligt artikel 42 eller att tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod enligt artikel 43. Bestämmelser om dessa valmöjligheter föreslås införas i 7 kap. 33–35 respektive 7 kap. 36–40 §§ lagen om tilläggsskatt.

Det är vanligt att investeringsenheters inkomster inte beskattas hos enheten eller att de beskattas endast i begränsad utsträckning. För att dessa lågbeskattade inkomster inte ska blandas med inkomster från andra koncernenheter ska den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för dessa enheter beräknas separat från andra enheter. Inkomster som hänför sig till minoritetsägare ingår inte i beräkningen. Tilläggsskatt belastar alltså inte sådana ägare.

I direktivets artikel 24 anges hur medräknade skatter ska fördelas mellan några särskilda typer av enheter. Detta gäller fördelning mellan ett fast

driftsställe och dess huvudenhet, mellan genomflödesenheter och dess ägare, mellan CFC-bolag och dess ägare, och mellan en enhet som lämnar utdelning och den ägarenhet som mottar samma utdelning. I utredningens förslag genomfördes endast delar av dessa regler (fördelning av medräknade skatter mellan fasta driftsställen och dess huvudenhet samt vissa genomflödesenheter). I promemorians förslag införs resterande regler om fördelning av skatter enligt direktivets artikel 24. I artikel 41, som rör investeringsenheter, anges att allokering av skatter ska ske enligt artikel 24. Som en följdändring till promemorians förslag föreslår därför regeringen att allokering av skatter till investeringsenheter ska ske med hänsyn till samtliga delar av artikel 24. Dessa bestämmelser genomförs i svensk rätt genom 3 kap. 28 §, 7 kap. 11, 25, 26 och 63–65 §§ i lagen om tilläggsskatt.

Enligt direktivets artikel 42 kan en rapporterende koncernenhet välja att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skatttransparent enhet. En försäkringsinvesteringsenhet är en enhet som i princip skulle uppfylla definitionen av en investeringsfond eller ett fastighetsinvesteringsföretag, om den inte hade etablerats i förhållande till skyldigheter enligt ett försäkrings- eller livränteavtal, och om den inte hade varit helägd av en enhet som är föremål för lagstiftning avseende försäkringsbolag i den stat där den hör hemma. En definition av termen försäkringsinvesteringsenhet föreslås införas i 2 kap. 41 § i lagen om tilläggsskatt.

Om en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet uppfyller definitionen av att vara en skatttransparent enhet, ska något val inte göras utan då följer det direkt av 7 kap. 2–16 §§ hur enheten ska behandlas. Om en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet däremot inte uppfyller kriterierna för att vara en skatttransparent enhet kan rapporterende koncernenhet utnyttja valmöjligheten att en sådan enhet ska behandlas som skatttransparent enligt lagen. 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 det 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. Ett exempel för svensk del där valmöjligheten aktualiseras, är för ägarenheter som är ömsesidiga försäkringsbolag. Kriteriet skattskyldighet enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande kan också vara uppfyllt vid indirekt ägande, enligt 34 § (direktivets artikel 42 p.3).

Om rapporterende koncernenhet utnyttjar valmöjligheten enligt 33 §, ska inte bestämmelserna i 27–32 §§ tillämpas, utan enheten ska i stället följa lagens bestämmelser om skatttransparenta enheter. Valet gäller enligt 9 kap. 1 och 2 §§ i fem år. Om den rapporterende enheten återkallar valet att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skatttransparent enhet, ska resultatet av en avyttring av investeringsenhetens eller försäkringsinvesteringsenhetens tillgång eller skuld fastställas utifrån dess skäliga marknadsvärde vid ingången av det år då återkallelsen görs (35 §, direktivets artikel 42 p.4).

Rapporterande koncernenhet kan enligt direktivets artikel 43 vidare välja att en ägarenhet ska tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod i

förhållande till en investeringsenhet. Motsvarande bestämmelse föreslås införas i 36–40 §§ lagen om tilläggsskatt. Detta är ett ytterligare alternativ till att tillämpa artikel 41 (27–32 §§). I den mån investeringsenheten inom fyra år delar ut sin inkomst till ägarenheten och den beskattas med minst minimiskattesatsen blir inkomsten inte föremål för tilläggsskatt hos investeringsenheten. Ägarenheten inkluderar utdelningar från investeringsenheten i beräkningen av sitt justerade resultat, till skillnad från vad som gäller enligt de allmänna reglerna. Bestämmelserna i artikel 41.1–4 ska inte tillämpas om koncernen gör valet enligt artikel 43. Valet gäller enligt artikel 9 kap. 1 och 2 §§ i fem år.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 38 och 41 §§ samt 7 kap. 27–40 §§ i lagen om tilläggsskatt.

13.4 Minoritetsägda koncernenheter

Regeringens förslag: Regler motsvarande minimibeskattningsdirektivets ska införas vad gäller beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för minoritetsägda koncernenheter (artikel 31).

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Direktivet innehåller särskilda regler om minoritetsägda koncernenheter. Av artikel 31 i direktivet (artikel 5.6 i modellreglerna) framgår följande vad avser minoritetsägda koncernenheter. Beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten i en stat för enheter i en minoritetsägd undergrupp ska göras som om varje minoritetsägd undergrupp var en separat koncern. De medräknade och justerade skatterna och justerad vinst eller förlust för enheter i en minoritetsägd undergrupp ska undantas från fastställandet av restbeloppet för koncernens effektiva skattesats och justerad nettovinst beräknad i enlighet med artikel 26.1 och 26.2 i direktivet (3 kap. 38 § lagen om tilläggsskatt).

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en minoritetsägd koncernenhet som inte är en enhet i en minoritetsägd undergrupp ska beräknas på enhetsbasis. De medräknade och justerade skatterna och den justerade vinsten eller förlusten för den minoritetsägda koncernenheten ska undantas från fastställandet av det resterande beloppet för koncernens effektiva skattesats och justerad nettovinst beräknad i enlighet med artikel 26.1 och 26.2 (3 kap. 38 § första stycket). Detta ska inte tillämpas på en minoritetsägd koncernenhet som är en investeringsenhet.

Enligt artikel 31.1 gäller följande definitioner:

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

b) *minoritetsägd moderenhet*: en minoritetsägd enhet som direkt eller indirekt innehar bestämmande inflytande i en annan minoritetsägd

koncernenhet, utom när den tidigare enhetens bestämmande inflytande direkt eller indirekt innehas av en annan minoritetsägd koncernenhet,

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

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

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

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

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

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

En koncern skulle således bli tvungen att göra två eller flera beräkningar avseende koncernenheter belägna i en stat dvs. en för koncernenheter som ingår i den minoritetsägda undergruppen och en för övriga koncernenheter i staten. Detta förändras inte oavsett om en del av ägarintressena innehas direkt av moderföretaget eller andra moderenheter som inte ingår i den

minoritetsägda undergruppen. Artikel 5.6.1 ändrar inte mekaniken i bestämmelserna i modellreglerna annat än vad avser beräkningen av effektiv skattesats för staten och följdändringarna av tilläggsskateberäkningen för koncernenheterna i den minoritetsägda undergruppen. I övrigt tillämpas dock huvudregeln och kompletteringsregeln på samma sätt som vanligt vad avser 2 kap. i modellreglerna (6 kap. lagen om tilläggsskatt). Det innebär t.ex. att den minoritetsägda moderenheten inte behandlas som moderföretag för den minoritetsägda undergruppen. Det krävs fortfarande att moderföretaget för koncernen tillämpar huvudregeln för tilläggsskatt på de koncernenheter som ingår i den minoritetsägda undergruppen.

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

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

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 41 och 42 §§ lagen om tilläggsskatt.

13.5 Joint ventures

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Artikel 36 i direktivet behandlar joint ventures. Termen joint venture är vedertagen såväl internationellt som nationellt. Exempel på synonyma svenska termer är samriskföretag, samarbetsbolag, konsortier och gemensamt företag. I den svenska språkversionen av direktivet används termen ”joint venture” och samma begrepp används även här.

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

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

”En enhet vars finansiella resultat redovisas enligt kapitalandelsmetoden i den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning, under

förutsättning att den yttersta moderenheten direkt eller indirekt innehar minst 50 % av ägarintresset.”

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

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

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

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

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

De materiella reglerna för ett joint venture innebär att en moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett joint venture eller ett dotterföretag till ett joint venture ska tillämpa huvudregeln vad avser dess fördelningsbara andel av tilläggsskatten för detta joint venture eller dotterföretag till ett joint venture. Detta ska göras enligt reglerna i 6 kap. 3–8 §§ lagen om tilläggsskatt.

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

Den tilläggsskatt som ska betalas av joint venture-koncernen (här avses moderenhetens andel av tilläggsskatten för joint venture-koncernen) ska minskas med varje moderenhets fördelningsbara andel av den tilläggsskatt enligt 47 § för varje medlem i joint venture-koncernen som ska tas ut enligt 46 §. Eventuellt återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln i enlighet med 6 kap. 11 § lagen om tilläggsskatt.

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

13.6 Enheter som ansluter sig till respektive lämnar en koncern

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

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

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

1. Under förvärsåret ska koncernen vid tillämpningen av direktivet endast beakta den del av målenhetens redovisade vinst eller förlust och medräknade och justerade skatter, som inkluderas i den yttersta moderenhetens koncernredovisning.

2. Under förvärsåret och varje efterföljande räkenskapsår ska målenhetens justerade vinst eller förlust och medräknade och justerade skatter baseras på det historiska redovisade värdet av dess tillgångar och skulder.

3. Under förvärsåret ska beräkningen av målenhetens lönekostnader enligt artikel 28.3 (5 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt) endast beakta de kostnader som återspeglas i den yttersta moderenhetens koncernredovisning.

4. Beräkningen av det redovisade värdet av målenhetens berättigade materiella anläggningstillgångar i enlighet artikel 28.4 (5 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt) ska i tillämpliga fall justeras i förhållande till den tidsperiod under vilken målenheten ingick i koncernen under förvärsåret.

5. Med undantag för den justerade förlusten i en sådan uppskjuten skattefordran som avses i artikel 23 (4 kap. 13–17 §§ lagen om tilläggsskatt) ska uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder för en målenhet som överförs mellan koncerner beaktas av den förvärvande koncernen på samma sätt och i samma utsträckning som om den förvärvande koncernen hade kontrollerat målenheten när sådana tillgångar och skulder uppkom.

6. Målenhetens uppskjutna skatteskulder som tidigare har inkluderats i enhetens justerade skattekostnad ska vid tillämpningen av artikel 22.7 (3 kap. 35 § lagen om tilläggsskatt) behandlas som återförda av den avyttrande koncernen som om de uppkommit i den förvärvande koncernen under förvärvsåret, med undantag för att i detta fall eventuella senare sänkningar av medräknade skatter i enlighet med artikel 22.7 (3 kap. 35 § lagen om tilläggsskatt) som ska ha verkan under det år då beloppet återfås.

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

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

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

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

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

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

Lagförslag

Förslaget medför att 7 kap. 48–56 §§ införs i lagen om tilläggsskatt.

13.7 Överföring av tillgångar och skulder vid olika fall av omorganisationer

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 35.1 minimibeskattningsdirektivet framgår följande definitioner:

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

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

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

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

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

Det framgår vidare av artikel 35.2 att en koncernenhet som avyttrar tillgångar och skulder (*den avyttrande koncernenheten*) ska inkludera den vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan avyttring vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust. En koncernenhet som förvärvat

tillgångar och skulder (*den förvärvande koncernenheten*) ska fastställa sin justerade vinst eller förlust på grundval av det redovisade värdet av de förvärvade tillgångar och skulder som fastställts enligt den redovisningsstandard som används vid utarbetandet av den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ii) ett belopp som motsvarar nettosumman av dessa belopp dividerat med fem inkluderas under det räkenskapsår då den utlösande händelsen inträffar och under vart och ett av de fyra omedelbart följande räk-

skapsåren, såvida inte koncernenheten lämnar koncernen under ett räkenskapsår under denna period, i vilket fall det återstående beloppet helt kommer att inkluderas under det räkenskapsåret.

Av kommentaren till modellreglernas artikel 10.1.1 om uttrycket GloBE-omorganisation (artikel 35 i direktivet) framgår bl.a. följande. Det är en bred definition som främst hänvisar till förvärv eller avyttring där säljarna till den enhet som förvärvas eller avyttras (målenheten) kompenseras med egetkapitalandelar i den förvärvande enheten eller koncernen och vinsterna eller förlusterna hänförliga till de förvärvade tillgångarna och skulderna skjuts upp enligt lokala skatteregler. Vinst eller förlust som uppstår i samband med en omorganisation av tillgångar skjuts i allmänhet upp enligt lokala skatteregler genom att dessa kräver att den övertagande enheten tar över överlåtarens skattemässiga värden för förvärvade tillgångar och skulder. Denna mekanism bevarar den latent vinsten eller förlusten på tillgångar och skulder vid tidpunkten för omorganisationen, som kommer att realiseras genom användning av tillgångarna i verksamheten eller när tillgångarna avyttras.

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

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

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

Vidare framgår av kommentaren till modellreglerna att enligt skattelagstiftningen i den stat där den förvärvande koncernenheten hör hemma ska den förvärvande koncernenheten beräkna den beskattnings-

bara inkomsten efter avyttringen eller förvärvet med hjälp av den avyttrande enhetens skattemässiga värde för tillgångarna, justerad för eventuell icke justerad vinst eller förlust vid avyttringen eller förvärvet. Genom att bevara den avyttrande enhetens skattemässiga värde för tillgångar säkerställs att vinsten eller förlusten på de förvärvade tillgångarna och skulderna inte undgår beskattning utan att beskattningen bara skjuts upp. I den utsträckning som vinst eller förlust redovisas ska skattemässiga värden justeras för att säkerställa att en sådan vinst eller förlust inte på nytt blir föremål för beskattning i framtiden.

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

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

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

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

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

är vanligtvis, men inte alltid, baserat på tillgångens eller skuldens verkliga värde.

Artikel 6.3.4 ger en koncern en valmöjlighet för dessa situationer som syftar till att justera resultatet enligt tilläggs-skattereglerna till de regler som gäller enligt lokal skattelagstiftning. När en koncernenhet gör ett val enligt artikel 6.3.4 redovisar koncernenheten vinst eller förlust och justerar det redovisade värdet av sina tillgångar och skulder i enlighet med tilläggs-skattereglerna. Valet gäller dock inte för ordinarie försäljning av tillgångar (t.ex. försäljning av lager) eller internprissättningsjusteringar. Dessutom påverkas inte tillämpningen av artikel 3.2.1 c för säljaren om ett val görs enligt denna artikel i samband med förvärv av ett bestämmande inflytande i en koncernenhet som omfattas av artikel 6.2.1.

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

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 57–62 §§ lagen om tilläggs-skatt.

13.8 Fördelning av medräknade skatter – kontrollerade utländska bolag

Regeringens förslag: Med system för beskattning av kontrollerade utländska bolag avses skatteregler, med undantag för en huvudregel för tilläggs-skatt, som innebär att den som direkt eller indirekt äger andelar i en utländsk enhet eller ett fast driftställes huvudenhet är skattskyldig för sin andel av eller hela den utländska koncernenhetens inkomst, oavsett om den delas ut eller inte.

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag:

Definitionen av system för beskattning av kontrollerade utländska bolag

I artikel 3.17 i direktivet definieras CFC-regelverk (Controlled Foreign Company tax regime) som en uppsättning skatteregler, som inte är en kvalificerad IIR-regel (huvudregel för tilläggs-skatt), enligt vilka en direkt eller indirekt aktieägare i en utländsk enhet, eller huvudenheten i ett fast driftsställe, är skyldig att betala skatt för sin andel av eller hela intäkten i den utländska koncernenheten, oavsett om intäkten delas ut till aktieägaren eller inte. I artikel 10.1 i modellreglerna finns en motsvarande definition.

Definitionen har anknytning till bestämmelserna i artikel 4.3 (artikel 24 i direktivet) som fördelar de medräknade skatter som påförts en inkomst i en stat till där motsvarande inkomst uppkom. Dessa regler innehåller en

särskild regel i artikel 4.3.2 c. (artikel 24.3 i direktivet och 7 kap. 63 § i lagen om tilläggsskatt) vad avser fördelning av medräknade skatter som omfattas av ett CFC-regelverk, se avsnittet nedan.

Det föreslås att en definition motsvarande direktivets införs i lagen om tilläggsskatt.

Fördelning av medräknade skatter

Direktivet innehåller särskilda regler om hur medräknade skatter som tas ut enligt en stats regler om beskattning av kontrollerade utländska bolag (nedan CFC-regelverk) ska fördelas, artikel 24.3. Bestämmelserna motsvaras av artikel 4.3.2 c i modellreglerna. De innebär att de medräknade skatterna som utgångspunkt inte ska beaktas för den koncernenhet som haft skattekostnaden. Vad som avses med uttrycket regler om beskattning av kontrollerade utländska bolag i detta sammanhang är definierat i direktivets artikel 3.17, vilken motsvaras av 2 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt, se avsnittet ovan. CFC-regelverk är, i detta sammanhang, skatteregler enligt vilka den som direkt eller indirekt äger andelar i en utländsk enhet, eller i ett fast driftställes huvudenhet, är skattskyldig för sin andel av eller hela den utländska koncernenhetens inkomst, oavsett om denna delas ut eller inte. Enligt direktivet ska medräknade skatter hos en koncernenhet som är ägarenhet till en enhet (ett CFC-bolag) enligt ett CFC-regelverk fördelas till CFC-bolaget. Den skatt som ska fördelas på detta sätt är sådan skatt som belastar CFC-bolagets inkomst.

Fördelningen av medräknade skatter till CFC-bolaget som avser passiva intäkter är dock begränsad till det lägsta beloppet av å ena sidan medräknade skatter på s.k. passiva intäkter och å andra sidan ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för CFC-staten, beräknat utan hänsyn till skattekostnaden för passiva intäkter, multiplicerad med de passiva intäkterna (artikel 24.6 och motsvarande bestämmelse i artikel 4.3.3 samt 10.1.1 i modellreglerna). Begränsningsregeln är utformad så att minimiskattesatsen begränsar det belopp som ska fördelas. Överskjutande belopp avseende passiva intäkter ska inte fördelas till CFC-bolaget utan ingår i ägarenhetens justerade skattekostnad. Passiva intäkter är särskilt definierat i direktivets artikel 24.6. Passiva intäkter är utdelning respektive ränta och motsvarande ersättning, hyra, royalty, annan avtalsenlig ersättning som sker över tid (annuitetsbelopp) och nettovinster vid försäljning av sådan egendom som ger upphov till nämnda intäkter. En ytterligare förutsättning är att intäkterna beskattas hos ägarenheten enligt ett CFC-regelverk. Av kommentaren till modellreglerna framgår att syftet med begränsningsregeln är att upprätthålla synsättet att skattenivån ska bedömas för varje land separat (punkt 62 i kommentaren till modellreglerna artikel 4.3.3).

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

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 2 kap. 26 §, 7 kap. 63 och 65 §§ lagen om tilläggsskatt.

13.9 Fördelning av medräknade skatter – hybridenheter

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

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

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

Passiva intäkter är särskilt definierat i direktivets artikel 24.6. Passiva intäkter är utdelning respektive ränta och motsvarande ersättning, hyra, royalty, annan avtalsenlig ersättning som sker över tid (annuitetsbelopp) och nettovinster vid försäljning av sådan egendom som ger upphov till nämnda intäkter. En ytterligare förutsättning är att intäkterna beskattas hos ägarenheten på grund av ägarintresse i hybridenheten. Av punkt 62 i kommentaren till modellreglernas artikel 4.3.3 framgår att syftet med begränsningsregeln är att upprätthålla synsättet att skattenivån ska bedömas för varje land separat.

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

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 64 § lagen om tilläggsskatt.

13.10 Moderföretag som omfattas av regler om avdragsgill utdelning

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

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

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

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

De materiella bestämmelserna finns i artikel 39.2–6.

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

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

2. det rimligen kan förväntas att det sammanlagda beloppet av skatt för moderföretaget och skatt som ägaren betalar på utdelningen från enheten är lika med eller överstiger vinsten multiplicerad med minimiskattesatsen.

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

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

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

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

3. ett offentligt organ, en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsfond som har hemvist i den stat där moderföretaget hör hemma.

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

Av artikel 39.4 följer att de medräknade skatterna ska minskas i proportion till en minskning av den justerade vinsten på grund av utdelning i enlighet med artikel 39.2 och 3. Skatt på inkomst som inte delats ut ska däremot inte minskas enligt punkten utan ingår vid beräkningen av effektiv skatt, vilket också framgår av punkt 46 i kommentaren till artikel 7.2.2 i modellreglerna. Enligt artikel 7.2.2 i modellreglerna och punkt 47 i kommentaren till artikeln ska också den justerade vinsten minskas med samma belopp. Denna minskning av den justerade vinsten framgår inte av direktivet. Av punkt 47 i kommentaren till modellreglerna artikel 7.2.2 framgår att syftet med minskningen av justerat resultat är att modellreglerna inte ska utlösa tilläggsskatt på grund av den återläggning av skatt som sker enligt artikel 3.2 i modellreglerna (3 kap. 8 § i lagen om tilläggsskatt) i en situation när hela moderföretagets vinst delats ut. Med utgångspunkt i att direktivet avses genomföra modellreglerna bör motsvarande bestämmelse införas i lagen om tilläggsskatt. I annat fall riskerar den situation som bestämmelsen ska förhindra att uppstå. Bestämmelsen har därför utformats i överensstämmelse härmed.

Artikel 39.5 innehåller särskilda bestämmelser för moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning och som äger andelar

i andra koncernenheter som i sin tur omfattas av sådana regler. Bestämmelsen har därför utformats i överensstämmelse härmed.

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

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 66–70 §§ lagen om tilläggsskatt.

13.11 Koncerner med flera moderföretag

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

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

Artikel 37.1 innehåller särskilda definitioner för artikel 37. Av definitionen i artikel 37.1 a följer att med koncern med flera moderenheter avses två eller flera koncerner vars moderföretag ingår ett arrangemang, genom en s.k. staplad struktur eller genom dubbel notering. För båda sorters arrangemang gäller som ytterligare förutsättning att minst en enhet eller ett fast driftställe i den kombinerade koncernen, dvs. de koncerner som ingått arrangemanget, hör hemma i en annan stat än övriga enheter. Sistnämnda rekvisit gäller enligt direktivet både för multinationella och nationella koncerner. Bestämmelsen motsvaras av definitionen i artikel 10.1.1 i modellreglerna. Modellreglernas definition av koncern med flera moderföretag (multi-parented MNE Group) innehåller motsvarande rekvisit om att minst en koncernenhet eller ett fast driftställe ska höra hemma i en annan stat.

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

En sammanlänkad struktur är ett arrangemang mellan två eller flera moderföretag i olika koncerner om ägarintressena i vardera moderföretag till minst 50 procent kombinerats genom ägande, överlåtelsebegränsning

eller annat villkor och inte kan överlåtas eller handlas var för sig. Om moderföretagen är marknadsnoterade gäller som ytterligare förutsättning att de är noterade gemensamt, dvs. att samma pris gäller för andelar i företagen. Vidare krävs att ett av moderföretagen upprättar koncernredovisning med tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för alla enheter i de berörda koncernerna redovisade tillsammans som för en ekonomisk enhet och som enligt ett regelverk måste bli föremål för en extern revision.

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

Enheter och koncernenheter i två eller flera koncerner som tillsammans utgör en koncern med flera moderföretag ska behandlas som enheter i en koncern med flera moderföretag, artikel 37.2. Bestämmelsen motsvaras av artikel 6.5.1 a och b i modellreglerna. En enhet räknas som koncernenhet om den konsolideras post för post av koncernen med flera moderföretag eller om enheter i koncernen med flera moderföretag har ett bestämmande inflytande över enheten. En enhet som är undantagen enligt direktivets artikel 2.3 (1 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt) räknas dock inte som koncernenhet.

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

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

sådan koncern. Den engelska versionen får anses vara den materiellt riktiga och bestämmelsen har därför utformats i enlighet med denna.

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

I artikel 37.6 anges att koncernenheter i en koncern med flera moderenheter ska tillämpa kompletteringsregeln i direktivets artikel 12–14 och därvid beakta tilläggsskatten för varje lågbeskattad koncernenhet i koncernen med flera moderföretag. Bestämmelsen motsvaras av artikel 6.5.1 f i modellreglerna. I punkt 109 i kommentaren till artikel 6.5.1 f anges att det följer av bestämmelsen att ett enda kompletterande tilläggs-skattebelopp ska beräknas för hela koncernen med flera moderföretag och att detta sker genom att tilläggs-skattebeloppen för samtliga koncernenheter läggs samman. En koncernenhet kommer härigenom vid tillämpning av kompletteringsregeln att beakta tilläggs-skattebelopp hos koncernenheter som till följd av bestämmelserna om moderföretag med flera moderenheter räknas som enheter i den egna koncernen, men som annars inte hade gjort detta.

I artikel 37.7 finns bestämmelser om skyldighet för moderföretag i en koncern med flera moderföretag att lämna tilläggs-skatte-rapport enligt direktivets artikel 44 om de inte utsett en rapporterende enhet enligt artikel 44.3 b. Bestämmelsen motsvaras av artikel 6.5.1 g i modellreglerna. Tilläggs-skatte-rapporten ska innehålla information om de koncerner som ingår i koncernen med flera moderenheter, se vidare avsnitt 16.5.3 och 16.5.4.

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

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 71–77 §§ lagen om tilläggs-skatt.

13.12 Berättigade utdelningsskattesystem

Regeringens förslag: Bestämmelser ska införas motsvarande artikel 40 och 45.2 i direktivet om möjlighet för en rapporterende enhet att, för en stat med ett berättigat utdelningsskattesystem, välja att beakta en fiktiv skatt på utdelning som justerad skattekostnad.

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

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

Vad som avses med uttrycket berättigat utdelningsskattesystem följer av direktivets artikel 3.42, vilken motsvaras av 2 kap. 31 §. Uttrycket avser ett bolagsskattesystem som leder till skatt på vinst endast när sådan vinst delas ut eller anses vara utdelad till aktieägarna, eller när företaget ådrar sig vissa andra kostnader än rörelsekostnader och som innebär att skatt tas ut utifrån en skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen. Som ytterligare förutsättning gäller att systemet var i kraft den 1 juli 2021 eller tidigare.

En rapporterande enhet får enligt artikel 40.1 välja att i den justerade skattekostnaden för egen del eller för en annan koncernenhet som omfattas av ett berättigat utdelningsskattesystem ta med s.k. skönmässigt uppskattad utdelningsskatt (fiktivt utdelningsskattebelopp). Bestämmelsen motsvaras av artikel 7.3.1 i modellreglerna. Ett sådant val omfattar alla koncernenheter i en stat. Valet gäller för ett år och om inte den rapporterande enheten återkallar valet förnyas det, artikel 45.2 (9 kap. 3 och 4 §§).

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

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

Det fiktiva utdelningsskattebeloppet utgör enligt direktivbestämmelsen saldo på återföringskontot för det räkenskapsår då beloppet fastställdes. Den engelska språkversionen av direktivet överensstämmer med den svenska versionen i detta avseende ("for the fiscal year *in* which it was established"). I artikel 7.3.3 i modellreglerna är motsvarande bestämmelse däremot formulerad så att det i stället är det år för vilket beloppet fastställts som avses ("for the Fiscal Year *for* which it was established"). Utformningen av bestämmelsen i modellreglerna får anses materiellt mer korrekt eftersom beloppet i praktiken kommer att fastställas först efter det år som

det avser. Förteckningen ska avse det år som vinsten belöper sig på även om förteckningen upprättas först senare. Förslaget har därför med vissa språkliga förändringar utformats i enlighet härmed.

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

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

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

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

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

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

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

Mot bakgrund av ovanstående föreslås att bestämmelser motsvarande direktivets regler om möjlighet för en rapporterende enhet att för en stat med utdelningssystem välja att beakta en fiktiv skatt på utdelning, som justerad skattekostnad ska införas.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 7 kap. 78–83 §§ och 4 kap. 19 § lagen om tilläggsskatt.

14 Safe harbour-regler

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

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

Regeringens bedömning: Eftersom nationella koncerner inte behöver upprätta land-för-land-rapporter kommer de inte att omfattas av den föreslagna tillfälliga safe harbour-regeln.

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Fastighetsägarna* anser att det måste tas fram safe harbour-regler även för de nationella koncernerna. Även *FAR* framför att det måste tas fram permanenta safe harbour-regler för att regelbördan ska underlättas. *SVCA* förespråkar att arbetet med både de tillfälliga och permanenta safe harbour-reglerna ges hög prioritet och att det är mycket angeläget att redan nu inkludera permanenta lättnadsregler i lagstiftningen, såsom en safe harbour-regel avseende kvalificerade regler om nationell tilläggsskatt. *Konjunkturinstitutet* anser att det vore önskvärt att Sverige arbetar för att eventuella kommande permanenta safe harbour regler även omfattar nationella koncerner. *NSD* till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna*, *Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig framför att OECD:s temporära safe harbour-regel är kompletteringar som bidragit till att underlätta för företagen, men ytterligare behövs, inte minst väl fungerande och lättadministrerade permanenta safe harbour-regler. Sådana regler skapar förutsättningar för att det komplexa regelverket och den administrativa bördan kan begränsas till enheter i länder som faktiskt är lågskatteländer. *Svensk Sjöfart* framför att ett införande av tillfälliga safe harbour regler vad gäller multinationella koncerner är inte den önskvärda lösningen, utan ännu bättre vore det med en vit lista som varken kräver några beräkningar eller tolkningar över huvud taget. *Stockholms kommun* anser att det av direktivet framgår att lättnadsregler som safe harbour bör omfatta även nationella koncerner då reglerna annars leder till olika behandling av nationella koncerner och multinationella koncerners enheter i Sverige. *Näringslivets Regelnämnd* framför att det kan behövas justeras i befintlig svensk skattelagstiftning för att göra föreslagna safe harbour-regel än mer lätt att tillämpa. *Skatteverket* är positiva till införandet av tillfälliga safe harbour-regler men ser ett stort behov av permanenta safe harbour-regler. Safe harbour-regler skapar förutsättningar för Skatteverket att lägga sina utredningsresurser på länder som faktiskt är lågskatteländer och där det finns risk för ett skatteundandragande. Eftersom det numera får anses klarlagt att många länder kommer att införa en nationell tilläggsskatt för att säkra det egna landets skattebas bör en safe harbour-regel kopplas till denna inhemska

tilläggsbeskattning. Skatteverket undrar också om det initiala undantaget för nationella koncerner att betala tilläggsskatt också innebär en lättnad i deras skyldighet att göra fullständiga beräkningar av den effektiva skattesatsen. Det måste även förtydligas vilka möjligheter Skatteverket har att utmana safe harbour-regeln.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Inledning

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

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

I skäl 24 till direktivet anges att det är modellreglerna och förklaringarna och exemplen i kommentaren till modellreglerna som godkänts av det inkluderande ramverket samt implementeringspaketet, inbegripet dess safe harbour-dokument, som utgör en källa till illustration eller tolkning i den mån dessa källor är förenliga med direktivet och unionsrätten, se avsnitt 5.2.

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

Det ska införas en tillfällig safe-harbour regel

I artikel 32 behandlas safe harbour-regler som medlemsstaterna ska införa. Den tillfälliga safe harbour-regeln är tänkt som en tillfällig åtgärd som möjliggör att i ett initialt skede undanta vissa koncerner hemmahörande i lågriskjurisdiktioner från tillämpningen av reglerna om tilläggsskatt.

Syftet är att ge koncerner som omfattas av reglerna tid att anpassa sin interna hantering till de nya reglerna.

Den tillfälliga safe harbour-regeln innebär att koncernen inte behöver göra en fullständig beräkning av eventuell tilläggsskatt om koncernen kan visa att den, baserat på data som huvudsakligen finns i land-för-land-rapporten, uppfyller kriterierna för ett eller flera framtagna test (avsnitt 14.1.3–14.1.5 nedan). Detta gäller även den nationella tilläggsskatten.

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

Lagen om tilläggsskatt för företag i stora koncerner innebär att de koncerner som omfattas kommer att behöva tid för att ställa om sin interna hantering för att kunna uppfylla lagens krav. Eftersom den tillfälliga safe harbour-regeln bara gäller i en stat om en koncern inte redan tillämpat reglerna om tilläggsskatt i den staten är det av största vikt att en sådan regel införs redan i samband med att reglerna om tilläggsskatt införs (safe harbour-dokumentet, punkt 35 och 36). Det är således angeläget att det i ett initialt skede finns förenklingsregler som möjliggör en sådan anpassning. *Svensk Sjöfart* har efterfrågat en vit lista i stället för en tillfällig safe harbour-regel. Regeringen konstaterar dock att ett sådant alternativ finns inte enligt direktivet och modellreglerna. Det föreslås därför att en tillfällig safe harbour-regel ska införas som möjliggör ett förenklat förfarande vid bedömningen om en koncern ska betala tilläggsskatt. *Näringslivets Regelnämnd* har framfört att det kan behöva justeras i befintlig skattelagstiftning för att den tillfälliga safe harbour-regeln ska bli lättare att tillämpa. Regeringen anser dock inte att det föreligger ett sådant behov. *Skatteverket* har efterfrågat att det förtydligas vilka möjligheter Skatteverket har att utmana den tillfälliga safe harbour-regeln. Regeringen konstaterar att detta är en fråga som ännu inte är färdigbehandlad i safe harbour-dokumentet, men att det kan finnas anledning att återkomma med förtydliganden.

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

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

I 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, finns bestämmelser om land-för-land-rapporter. I 33 a kap. 10 § SFL anges vilka uppgifter som en multinationell koncern ska lämna i en land-för-land-rapport. För den tillfälliga safe harbour-regeln är det främst information om vinst eller förlust före inkomstskatt (punkt b) som utgör en datapunkt för bestämmandet av tillämpligheten av safe harbour-regeln.

För att data från en land-för-land-rapport ska kunna användas i den tillfälliga safe harbour-regeln behöver rapporten anses vara kvalificerad, vilket rapporter som upprättas enligt 33 a kap. SFL bedöms vara. Det finns inte något krav på att uppgifterna en i land-för-land-rapporten ska hämtas från någon viss del av redovisningssystemet. Koncernerna kan välja att hämta uppgifterna från sitt paket för konsoliderad redovisning, från separata enheters lagstadgade finansiella rapporter, lagstadgade finansiella rapporter eller intern resultatredovisning (prop. 2016/17:47 s. 132 och 207).

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

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

Nationella koncerner lämnar inte land-för-land-rapporter

Av minimibeskattningsdirektivet framgår att både stora multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner omfattas, vilket har bedömts nödvändigt av EU-rättsliga skäl. Det framgår dock av 33 a kap. 4 § SFL att skyldigheten att lämna en land-för-land-rapport endast åligger ett svenskt moderföretag i en multinationell koncern. Nationella koncerner ska således inte upprätta land-för-land-rapporter. Vidare följer det av artikel 32 i direktivet att endast safe harbour-regler som är internationellt överenskomna får genomföras. Eftersom modellreglerna endast gäller multinationella koncerner har det inkluderande ramverket inte tagit fram safe harbour-regler för nationella koncerner. Med hänsyn till detta kommer inte nationella koncerner att omfattas av den nu föreslagna tillfälliga safe harbour-regeln. Detta innebär i sin tur att nationella koncerner som faller in under direktivets tillämpningsområde kommer att behöva göra en fullständig beräkning enligt reglerna om tilläggsskatt. *Fastighetsägarna* och *Stockholms kommun* har efterfrågat safe harbour-regler för de nationella koncernerna. Regeringen anser att det inte finns stöd i direktivet eller i safe harbour-dokumentet att avvika från att det är land-för-land-rapporteringen som ska ligga till grund för beräkningen enligt den tillfälliga safe harbour-regeln. Det finns ingen skyldighet eller möjlighet

för nationella koncerner enligt lag att upprätta sådana rapporter i dag. I avsnitt 12.3 behandlas denna fråga närmare. Det kan dock framhållas att de tillfälliga safe harbour-reglerna kommer att ha betydelse som tidigare när den första tilläggsskatterapporten ska lämnas, dvs. inom 18 månader efter utgången av det beskattningsår rapporten avser. Det framgår vidare av avsnitt 12.3 att de nationella koncernernas tilläggsskatt ska sättas ned till noll kronor de första fem åren som en sådan koncern omfattas av lagen om tilläggsskatt. Vidare kan konstateras att det internationella arbetet ännu inte är avslutat och det kan därmed finnas anledning att återkomma med förslag i denna fråga (se avsnitt 5.2).

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

FAR, SVCA, Konjunkturinstitutet, NSD och Skatteverket efterfrågar permanenta safe harbour-regler bl.a. med anknytning till en nationell tilläggsskatt. Regeringen konstaterar att i safe harbour-dokumentet finns även ett ramverk för en permanent safe harbour-regel. Det framgår dock att fortsatt arbete kommer att bedrivas i denna fråga. I administrativa riktlinjer från juli 2023 redogörs för en s.k. QDMTT Safe Harbour, dvs. en förenklingsregel kopplad till nationell tilläggsskatt. Införandet av andra permanenta safe harbour-regler bör avvakta tills det internationella arbetet är avslutat. Som framgår av avsnitt 5.2. är det sannolikt att det kommer att finnas anledning att återkomma med ytterligare lagstiftningsförslag framöver.

Lagförslag

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

14.1.2 Regeln gäller under en övergångsperiod

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

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

Mot denna bakgrund föreslås att den tillfälliga safe harbour-regeln ska tillämpas för multinationella koncerner under övergångsperioden. Det

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

Lagförslag

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

14.1.3 ETR-testet

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt safe harbour-regeln ska tilläggs-skattebeloppet för en stat under ett räkenskapsår anses vara noll under övergångsperioden (avsnitt 5.7.2). Detta gäller i de fall där koncernen har en effektiv skattesats (Effective Tax Rate, ETR) som är lika med eller större än den minimiskattesats som gäller för den tillfälliga safe harbour-regeln (safe harbour-dokumentet s. 6, punkt 27 och 28). Den effektiva skattesatsen beräknas genom att koncernens medräknade skatter (Simplified Covered Taxes) i staten divideras med den vinst före inkomstskatt som framgår av koncernens kvalificerade land-för-land-rapport (33 a kap. 10 § SFL).

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

Den effektiva skattesatsen enligt ETR-testet ska vara 15 procent det första året som bestämmelserna om tilläggsskatt ska tillämpas (safe harbour-dokumentet s. 6). Mot bakgrund av att det är en förenklad

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

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

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

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

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

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

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

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

Sammanfattningsvis föreslås mot denna bakgrund att ett ETR-test som bygger på att en koncern har en effektiv skattesats i en stat som är lika med eller större än särskilt fastslagna procentsatser under den tid då den tillfälliga safe harbour-regeln gäller ska införas. Förslaget innebär att tilläggsskattebeloppet för en stat ska anses vara noll om koncernenheterna hemmahörande i den staten tillsammans har en effektiv skattesats som är högre än den fastställda procentsatsen för tilläggsskatt. Procentsatserna ska vara 15 procent för räkenskapsår som börjar 2024, 16 procent för

räkenskapsår som börjar 2025 och 17 procent för räkenskapsår som börjar 2026. Uppgifter om vinst hämtas från land-för-land-rapporten och uppgifter om medräknade skatter hämtas från koncernens kvalificerade finansiella rapport, t.ex. de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning.

Lagförslag

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

14.1.4 De minimis-testet

Regeringens förslag: Ett de minimis-test ska införas som gäller när en koncern har totala intäkter på mindre än tio miljoner euro och total vinst före inkomstskatt på mindre än en miljon euro i en stat enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport för räkenskapsåret.

Med kvalificerad land-för-land-rapport avses en sådan rapport som upprättats utifrån en kvalificerad finansiell rapport.

När det gäller koncernenheter som innehas för försäljning ska inte denna koncernenhets vinst beaktas vid tillämpningen av de minimis-testet

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. Promemorians förslag avviker från regeringens vad avser vinst från en koncernenhet som innehas för försäljning.

Remissinstanserna: *SVCA* anser att det bör tydliggöras vad som utgör en kvalificerad land-för-land-rapport och det är angeläget att införa en koppling mellan kraven på kvalificerad land-för-land-rapport i den nya lagen med kraven som uppställs i 33 a kap. SFL. *Skatteverket* har begärt ett klargörande vad avser koncernenheter som innehas för försäljning.

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

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

I 5 kap. 12 § lagen om tilläggsskatt hämtas underlaget för beräkningen från tilläggsskatterapporten och det är den genomsnittliga intäkten (tre år) och den genomsnittliga justerade resultatet (tre år) som ska beräknas. I de

minimis-testet i den tillfälliga safe harbour-regeln hämtas underlaget för beräkningarna från koncernens kvalificerade land-för-land-rapport.

SVCA anser att det bör tydliggöras vad som utgör en kvalificerad land-för-land-rapport. Regeringen konstaterar att med en kvalificerad land-för-land-rapport avses en rapport som upprättats utifrån en sådan kvalificerad finansiell rapport som specificeras i 8 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt dvs. vissa av uppgifterna har hämtats från t.ex. koncernredovisningen. Regeringen har gjort bedömningen att land-för-land-rapportering enligt 33 a kap. SFL uppfyller kraven på att vara en kvalificerad land-för-land-rapport (se även avsnitt 14.1.1). Att det är olika beloppsgränser vad avser land-för-land-rapporteringen (sju miljarder kronor) och tillämpningsområdet för tilläggsskatt (750 miljoner euro) spelar ingen roll då gränsen för land-för-land-rapporteringen är lägre än beloppsgränsen för tilläggsskatt vilket innebär att de koncerner som omfattas av tillämpningsområdet för tilläggsskatt även har varit skyldiga att lämna en land-för-land-rapport.

Testet tar endast hänsyn till totala intäkter och vinster (förluster) före inkomstskatt för innevarande år, såsom de återspeglas i land-för-land-rapporten. Detta test undanröjer behovet av att beräkna intäkterna under flera år. Därmed innebär regeln en ytterligare förenkling. Villkoret om vinst före inkomstskatt lägre än en miljon euro är alltid uppfyllt när koncernenheterna i en stat har en sammanlagd förlust.

När det gäller koncernenheter som innehas för försäljning konstaterades i promemorian att även denna koncernenhets intäkt och vinst ska beaktas vid tillämpningen av de minimis-testet. Att en koncernenhet är undantagen från moderföretagets koncernredovisning på grund av att enheten innehas för försäljning ska inte få genomslag vid bedömningen av om koncernen kan använda sig av de minimis-regeln i en stat. Regeringen anser i likhet med *Skatteverket* att vinster från koncernenheter som innehas för försäljning inte bör beaktas vid tillämpningen av testet i enlighet med safe harbour-dokumentet, punkt 26.

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

Lagförslag

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

14.1.5 Routine profits-test

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

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

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

Vid tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln ska substansbeloppet beräknas på samma sätt som enligt 5 kap. 2–10 §§ lagen om tilläggs-katt (artikel 28 i minimibeskattningsdirektivet och artikel 5.3 i modellreglerna) men baseras på de uppgifter som finns i land-för-land-rapporten. Det innebär att uppgifter som inte finns med i land-för-land-rapporten men i de vanliga reglerna för beräkningen av substansbeloppet, t.ex. uppgifter om enheter som innehas för försäljning eller undantagna enheter, inte ska beaktas.

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

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

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

Mot denna bakgrund föreslås att ett routine profits-test ska införas som medför att en koncern kan visa att den inte har en vinst enligt koncernens land-för-land-rapport som överstiger substansbeloppet beräknat på samma sätt som enligt 5 kap. 2–10 §§ lagen om tilläggs-katt. Övergångs-bestämmelserna i punkt 4 och 5 till lagen om tilläggs-katt ska tillämpas vad avser beräkningen av substansbeloppet vilket innebär att de högre

procentsatserna (för 31 december 2023 innebär det tio procent avseende lönekostnader och åtta procent avseende materiella anläggningstillgångar) kan användas i beräkningen, se avsnitt 19.

Lagförslag

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

14.1.6 Joint venture och dess anknutna företag

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Joint ventures och dess anknutna företag ingår inte i en koncern eftersom de redovisas enligt kapitalandelsmetoden. Enligt bestämmelserna om tilläggsskatt behandlas dessa enheter som koncernenheter och har en särskild behandling eftersom deras vinst eller förlust och justerade skatter inte sammanblandas med koncernenheterna i den huvudsakliga koncernen.

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

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

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

Lagförslag

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

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

Regeringens förslag: Vid tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln ska vinsten före bolagsskatt minskas i den utsträckning som beloppet är hänförligt till en kvalificerad persons ägarintresse i en delägarbeskattad enhet eller utdelat till följd av en ägarandel som innehas av en kvalificerad person. En kvalificerad person är sådan som avses i 7 kap. 12 och 13 §§ om delägarbeskattade enheter respektive 67 och 68 §§ om moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning. Delägarbeskattade enheter omfattas bara av den tillfälliga safe harbour-regeln om samtliga ägarintressen i moderföretaget innehas av kvalificerade personer.

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag

Delägarbeskattade enheter

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

Enligt de allmänna reglerna om tilläggsskatt hör delägarbeskattade enheter som antingen är moderföretag eller är skyldiga att tillämpa en huvudregel hemma i den stat där de bildats. Andra sådana enheter är statslösa (1 kap. 11 § lagen om tilläggsskatt). Enligt land-för-land-rapporteringen är en delägarbeskattad enhet en statslös enhet. Förutsatt att inkomsterna inte är hänförliga till ett fast driftställe innebär detta att enligt land-för-land-rapporteringen så kommer inkomsterna från ett moderföretag som anses vara statslösa inkomster men enligt tilläggsskattereglerna ska ett moderföretags inkomster och skatter rapporteras i den stat där moderföretaget bildats. Denna skillnad i behandling mellan

land-för-land-rapporteringen och tilläggsskattereglerna kommer dock inte att påverka resultatet enligt tilläggsskattereglerna när artikel 7.1 tillämpas på moderföretaget. Om artikel 7.1 är tillämplig, och inkomsten enligt tilläggsskattereglerna för den delägarbeskattade enheten minskas till noll, skulle beräkningen enligt land-för-land-rapporteringen och tilläggsskattereglerna matcha varandra eftersom båda systemen skulle utesluta enhetens inkomster från jurisdiktionen. I dessa fall är det lämpligt att tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln på de enheter som är belägna i staten i fråga.

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

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

Moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning

Artikel 7.2 i modellreglerna (artikel 39 i minimibeskattningsdirektivet och 7 kap. 66–70 §§ i lagen om tilläggsskatt) innehåller bestämmelser om ett moderföretag som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning. Ett system med avdragsgill utdelning är ett skattesystem som syftar till att bolagsvinster ska bli föremål för beskattning i ett led genom att avdrag medges från enhetens inkomster vid vinstutdelning till ägarna. Ägarna beskattas för utdelningen och enheten beskattas för den vinst som inte delas ut. Syftet med artikel 7.2 är att undvika att moderföretagets effektiva skattesats beräknas för lågt. Detta inträffar vanligtvis eftersom skatteavdraget på utdelningen inte betraktas som en kostnad för redovisningsändamål och de skatter som moderföretagets ägare betalar på sådana utdelningar inte betraktas som medräknade skatter eftersom de inte betalas av koncernenheter. Artikel 7.2 hanterar detta problem genom att tillåta koncernen att minska moderföretagets inkomster enligt tilläggsskattereglerna med beloppet för avdragsgilla utdelningar, förutsatt att vissa villkor är uppfyllda (t.ex. aktieägaren är föremål för skatt på utdelningen till en nominell skattesats på minst 15 procent).

Samma problem som beträffande delägarbeskattade enheter uppstår i samband med land-för-land-rapporteringen eftersom vinsten (förlusten) före inkomstskatt återspeglar den redovisade vinsten och inte den skattepliktiga inkomsten. Utan några justeringar skulle koncernen förmodligen tvingas göra fullständiga beräkningar enligt tilläggsskattereglerna för staten där moderföretaget hör hemma. Detta beror på att den effektiva skattesatsen för staten skulle underskattas enligt den tillfälliga safe harbour-regeln på grund av att moderföretaget inte skulle kunna göra

anspråk på ett avdrag som annars skulle beviljas i enlighet med artikel 7.2. För att undvika denna situation ska moderföretagets vinst före bolagsskatt minskas i den utsträckning som beloppet är hänförligt till eller utdelat till följd av en ägarandel som innehas av en sådan person som definieras i artikel 7.2. Denna minskning är endast tillgänglig om villkoren i artikel 7.2 är uppfyllda. Ovanstående framgår av safe harbour-dokumentet s. 13 och punkt 59–62.

Mot denna bakgrund föreslås att vid tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln ska vinsten före bolagsskatt minskas i den utsträckning som beloppet är hänförligt till en kvalificerad persons ägarintresse i en delägarbeskattad enhet eller utdelat till följd av en ägarandel som innehas av en kvalificerad person. En kvalificerad person är sådan som avses i 7 kap. 12 och 13 §§ om delägarbeskattade enheter respektive 67 och 68 §§ om moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning. Delägarbeskattade enheter omfattas bara av den tillfälliga safe harbour-regeln om samtliga ägarintressen i moderföretaget innehas av kvalificerade personer.

Lagförslag

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

14.1.8 Investeringseenhet och försäkringsinvesteringseenhet

Regeringens förslag: För en investeringseenhet som omfattas av val enligt 7 kap. 33 eller 36 § ska den tillfälliga safe harbour-regeln inte tillämpas. Andra koncernenheter i samma stat som investeringseenheten kan dock tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln. I så fall ska resultatet före inkomstskatt och totala intäkter (och tillhörande skatter) som avser investeringseenheten beaktas i den stat där enhetens direkta ägare finns i proportion till dennes ägarintresse.

Investeringseenheter som inte omfattas av val enligt 7 kap. 33 eller 36 § kan tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln om alla ägare till enheten är hemmahörande i samma stat som denna. Detta gäller även för försäkringsinvesteringseenheter.

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Investeringseenheter och försäkringsinvesteringseenheter som inte behandlas som skatttransparenta enheter omfattas av särskild behandling enligt tilläggsskattereglerna. I artikel 7.4 i modellreglerna (artikel 41 i minimibeskattningsdirektivet och 7 kap. 27–32 §§ lagen om tilläggsskatt) anges att en investeringseenhet ska beräkna sin effektiva skattesats separat i den stat där den hör hemma. Tilläggsskattereglerna ger koncernen ytterligare två alternativa metoder för att behandla investeringseenhetens inkomst och justerade skatter som omfattas av reglerna. Koncernen kan välja att behandla investeringseenheten som en skatttransparent enhet om den uppfyller kraven för denna behandling enligt artikel 7.5 i modellreglerna (artikel 42 i direktivet och 7 kap. 33–

35 §§ lagen om tilläggsskatt). Koncernen kan vidare välja att tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod enligt artikel 7.6 i modellreglerna (artikel 43 i direktivet och 7 kap. 36–40 §§ lagen om tilläggsskatt).

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

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

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

Mot denna bakgrund föreslås att för en investeringsenhet som omfattas av val enligt 7 kap. 33 eller 36 § ska den tillfälliga safe harbour-regeln i 2–6 §§ inte tillämpas. Det föreslås dock att andra koncernenheter i samma stat som investeringsenheten ska kunna tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln. I så fall ska resultatet före inkomstskatt och totala intäkter (och tillhörande skatter) som avser investeringsenheten beaktas i den stat där enhetens direkta ägare finns i proportion till dennes ägarintresse. Det

föreslås även att investeringsenheter som inte omfattas av val enligt 7 kap. 33 eller 36 § ska kunna tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln och detta gäller endast under förutsättning att alla ägare till enheten är hemmahörande i samma stat som denna. Detta föreslås gälla även för sådana försäkringsinvesteringsenheter som avses i 2 kap. 41 §.

Lagförslag

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

14.1.9 Specialregel för realiserade förluster

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Realiserade förluster är undantagna från inkomst- eller förlustberäkning enligt tilläggs kattreglerna eftersom dessa behandlas som en exkluderad post i enlighet med artikel 3.2.1 c i modellreglerna. Alla förluster som ingår i en enhets redovisade resultat och som uppstår till följd av förändringar i det verkliga värdet för ägarintressen (med undantag för portföljaktier) reducerade med eventuella vinster omfattas.

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

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

14.1.10 Koncernenheter som innehas för försäljning

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

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

När koncernenheterna i en prövad stat kvalificerar sig för den tillfälliga safe harbour-regeln uppstår frågan om de koncernenheter som innehas för försäljning också bör kunna dra nytta av denna safe harbour-regel, trots att deras inkomster och skatter inte ingår i land-för-land-rapporten. Det bakomliggande resonemanget som pekar ut användningen av land-för-land-rapporter och finansiella rapporter som grund för beräkning av tröskelvärdena enligt den tillfälliga safe harbour-regeln föranleder att slutsatsen kan dras att enheter som innehas för försäljning bör kvalificera sig för tillämpningen av regeln om de är belägna i en stat där övriga koncernenheter tillämpar den tillfälliga safe harbour-regeln. Dessa enheter kan vara antingen lönsamma eller förlustbringande, eller belägna i jurisdiktioner med hög eller låg beskattning.

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

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

14.1.11 Minoritetsägda koncernenheter

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

Utredningens bedömning: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens bedömning: Minoritetsägda koncernenheter ska göra en separat ETR-beräkning i varje stat i enlighet med 7 kap. 42 § lagen om tilläggsskatt (artikel 5.6 i modellreglerna, artikel 31 i minimi-beskattningsdirektivet). Detta innebär att de minoritetsägda enheterna ska separeras från resten av koncernenheter som är belägna i samma stat vid beräkningen av ETR. I andra fall kan de minoritetsägda koncernenheter i en stat delas in i olika grupper om de tillhör separata minoritetsägda undergrupper. De minoritetsägda enheterna är koncernenheter enligt land-för-land-rapporteringen eftersom de är helt konsoliderade och rapporteras i den stat de hör hemma. Begreppet minoritetsägda koncernenheter finns dock inte i reglerna om land-för-land-rapportering. Därför är skillnaden mellan land-för-land-rapporteringen och tilläggsskattereglerna att vid tillämpningen av lagen om tilläggsskatt så är vanliga koncernenheter och minoritetsägda koncernenheter som är belägna i samma stat uppdelade i två eller flera grupper för beräkning av ETR.

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

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

14.1.12 När den tillfälliga safe harbour-regeln inte ska tillämpas

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* har efterfrågat ett förtydligande avseende principen "en gång ute alltid ute".

Skälen för regeringens förslag:

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

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

Koncerner med flera moderenheter (Multi-parented MNE Group)

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

skulle det inte vara lämpligt att använda land-för-land-rapporten vid tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln. Det är därför inte tillåtet att använda den tillfälliga safe harbour-regeln under dessa omständigheter (safe harbour-dokumentet s. 14, punkt 50–52).

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

Enheter som omfattas av s.k. berättigade utdelningsskattesystem kan bli föremål för en särskild behandling enligt artikel 7.3 i modellreglerna (artikel 40 i minimibeskattningsdirektivet och 7 kap. 78–83 §§ i lagen om tilläggsskatt) som gör det möjligt för dem att redovisa ett fiktivt utdelningsskattebelopp för ett räkenskapsår vad avser en skatt som ska betalas under ett senare år (under en fyraårsperiod). Detta innebär att skatten redovisas ett räkenskapsår, men skattekostnaden förväntas återspeglas ett kommande räkenskapsår.

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

Principen en gång ute alltid ute

Om en koncern väljer att inte tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln för en stat utan gör en fullständig beräkning enligt tilläggsskattereglerna kan koncernen inte tillämpa regeln för ett senare år i den staten. Detta gäller således under resten av övergångsperioden. Denna princip benämns en gång ute alltid ute. Den tillfälliga safe harbour-regeln ska således bara gälla i en stat om en koncern inte redan tillämpat reglerna om tilläggsskatt i den staten (safe harbour-dokumentet, punkt 11, 35 och 36). *Skatteverket* har efterfrågat ett förtydligande avseende denna princip. Regeringen konstaterar att om en koncern inte har kunnat tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln under ett tidigare år pga. att det inte har funnits någon koncernenhet i en stat men senare bildar ett bolag i staten så får den tillfälliga safe harbour-regeln tillämpas det året (punkt 36). Vad avser ett joint venture och dess anknutna företag så behandlas de som en separat koncern enligt denna bestämmelse.

Prövning av skattemyndigheten

Enligt artikel 8.2.2. i modellreglerna får skattemyndigheter ifrågasätta tillämpningen av safe harbour-regler. Bestämmelsen saknar motsvarighet i minimibeskattningsdirektivet (artikel 32). Av artikel 8.2.2. framgår att en stat kan få tilläggsskatt allokera till sig enligt modellreglerna om den effektiva skattesatsen för safe harbour-staten beräknad i enlighet med tilläggsskattereglerna är lägre än minimibeskattningsnivån. Detta gäller

om skattemyndigheten i den stat som fastställer tilläggsskatten underrättar den ansvariga koncernenheten inom 36 månader efter inlämnandet av tilläggsskatterapporten (GloBE Information Return) som innehållit uppgifter som kan ha påverkat bedömningen av att koncernenheterna tillåtit att tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln.

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

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

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

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

Lagförslag

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

14.1.13 Övergångsår

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I avsnitt 9.4 ovan behandlas hur uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar ska hanteras vid övergången till systemet. Dessa regler bygger på att ett övergångsår definieras. I artikel 47.1 definieras uttrycket övergångsår för en stat som det första räkenskapsår under vilket en koncern omfattas av detta direktivs tillämpningsområde med avseende på den staten.

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

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

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

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

Lagförslag

Förslaget medför att 8 kap. 13 § införs i lagen om tilläggsskatt.

15 Redovisning av val

Regeringens förslag: Det ska i enlighet med direktivets artikel 45 införas bestämmelser i lagen om tilläggsskatt som anger vilka val den rapporterade enheten kan göra, vilka val som gäller i fem respektive ett år och när de kan återkallas. Motsvarande bestämmelse ska också införas avseende val att beräkna en alternativ skattefordran. Hur valen ska redovisas regleras i skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens, dock inte vad gäller tidpunkt för återkallelse av val.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens, dock inte vad gäller tidpunkt för återkallelse av val.

Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I såväl direktivet som modellreglerna ges möjligheter att göra olika val som påverkar koncernenheternas

tilläggs-skatteskyldighet. Valmöjligheten gäller exempelvis vilka beräkningsmetoder som ska användas i olika situationer. Vilka val som är möjliga att göra och vilka konsekvenser valen får framgår av de materiella bestämmelserna i direktivet respektive modellreglerna.

Därutöver finns i artikel 45 i direktivet gemensamma bestämmelser som bl.a. anger hur lång tid ett val är giltigt och när ett val kan återkallas. Det görs skillnad mellan val som gäller i fem år och val som gäller i ett år. Artikel 45 i direktivet motsvarar i stora delar definitionerna av *Five-Year Election* och *Annual Election* i artikel 10.1 i modellreglerna.

Enligt artikel 44.5 i direktivet respektive artikel 8.1.4 i modellreglerna ska en tilläggs-skatterapport innehålla en förteckning över de val som har gjorts. Av artikel 45.3 framgår det att ett val ska anmälas till skattemyndigheten i det land där den rapporterade enheten hör hemma. Vad som avses med att valen ska anmälas till skattemyndigheten framgår inte närmare. Regeringen delar utredningens bedömning att det inte ska införas några bestämmelser som innebär att ett val ska göras på annat sätt än att de framgår av tilläggs-skatterapporten. Vilka uppgifter som ska lämnas i tilläggs-skatterapporten regleras närmare i skatteförfarandelagen (se avsnitt 16.5.4).

En fråga är vilken enhet som ska göra valen. I modellreglerna anges det i artikel 10.1 att det är den rapporterade enheten som gör de fem-respektive ettåriga valen. I direktivet anges det i artikel 45 att det är den rapporterade enheten som återkallar valen, men vilken enhet som gör valen framgår av de materiella bestämmelserna om val. I de bestämmelserna anges det i de flesta fall i direktivet, att det är den rapporterade enheten som ska göra valen. För val som gäller möjligheten att välja att eliminera effekter från transaktioner mellan koncernenheter (artikel 16.9 i direktivet) anges det däremot att det är moderföretaget som väljer. Moderföretaget är emellertid inte nödvändigtvis den som lämnar in en tilläggs-skatterapport. Koncernen kan utse en annan koncernenhet att lämna tilläggs-skatterapporten för övriga koncernenheters räkning. Att den utsedda enheten skulle vara förhindrad att göra ett val enligt artikel 16.9 i direktivet trots att den har utsetts att lämna tilläggs-skatterapport för koncernens räkning kan enligt regeringens mening inte vara rimlig eller avsedd effekt. Detsamma gäller i de fall övriga koncernenheter är skyldiga att lämna in en tilläggs-skatterapport eftersom moderföretaget eller den av moderföretaget utsedda enheten inte är belägen i en stat med vilken Sverige har ett avtal om automatiskt utbyte av tilläggs-skatterapporter, se vidare avsnitt 16.5.3 avseende vem som är skyldig att lämna tilläggs-skatterapport. Regeringen anser därför att det bör vara den rapporterade enheten som i tilläggs-skatterapporten ska göra även de val som enligt direktivet ska göras av moderföretaget.

Varje svensk koncernenhet i en koncern som omfattas av regelverket, är som utgångspunkt skyldig att lämna en tilläggs-skatterapport (33 d kap. 3 § skatteförfarandelagen [2011:1244]). Koncernenheterna kan välja att utse en enhet som rapporterar å samtliga svenska koncernenheters vägnar. Det finns inte något uttryckligt krav på samordning mellan olika rapporterade enheter men i praktiken är det en förutsättning för regelverkets effektivitet och systematik att samtliga rapporterade enheter behandlar valmöjligheterna på samma sätt.

Femåriga val

I artikel 45.1 regleras de val som avses i artiklarna 2.3 andra stycket, 16.3, 16.6, 16.9, 42 och 43. Val enligt dessa artiklar är giltiga i fem år från och med det år då valet görs. Därefter förnyas valet automatiskt, om inte den rapporterade enheten återkallar valet. En återkallelse av ett val är giltigt i fem år från och med det år då valet återkallas.

När det gäller återkallelse av de femåriga valen framstår det som att en återkallelse enligt modellreglerna kan göras när som helst efter att femårsperioden har gått ut. Utredningen har tolkat direktivets ordalydelse som att en ny femårsperiod inleds om inte valet återkallas före utgången av den femte året, eftersom det anges att valen förnyas om de inte återkallas i slutet av femårsperioden. Regeringen delar dock inte den bedömningen utan anser att direktivet ska tolkas i enlighet med modellreglerna. Det innebär att en femårigt val kan återkallas när som helst, efter det att den inledande femårsperioden har löpt ut. Ett femårigt val, som görs avseende beskattningsår 2024 är därmed bindande även för åren 2025, 2026, 2027 och 2028. Från och med beskattningsår 2029 är det möjligt att ändra, eller återkalla, valet. Om så sker avseende beskattningsår 2029, är det inte möjligt att på nytt göra det aktuella valet förrän tidigast år 2034.

Med det beskattningsår som ett val sker, avses det beskattningsår som valet avser och tillämpas på. Rapportering av valet sker av naturliga skäl inte förrän senare, när tilläggsskatterapporten lämnas in till skattemyndigheten.

Ettåriga val

I artikel 45.2 regleras de val som avses i artiklarna 16.7, 22.1 b, 25.1, 28.2, 30.1 och 40.1. Val enligt dessa artiklar är giltiga i ett år. I direktivet anges att ett val därefter förnyas automatiskt, om inte den rapporterade enheten återkallar valet i slutet av det året. I artikel 10.1 modellreglerna anges endast att de ettåriga valen gäller i ett år. Det anges därmed inte att det krävs en återkallelse för att de ettåriga valen ska upphöra att gälla. I likhet med vad som gäller avseende femåriga val gör regeringen bedömningen att direktivet ska tolkas i enlighet med modellreglerna. Eftersom de ettåriga valen endast gäller för det aktuella beskattningsåret då valet görs, behövs det inte någon uttrycklig reglering om återkallelse av dessa val. I varje tilläggsskatterapport kan den rapporterade enheten således välja att antingen tillämpa något eller flera av de ettåriga valen, eller inte göra det.

Val att beräkna en alternativ skattefordran

I artikel 23 i direktivet beskrivs en alternativregel för att beräkna en särskild uppskjuten skattefordran. Liksom vad gäller övriga val är det den rapporterade enheten som har möjlighet att göra det aktuella valet. Det är dock inte fråga om vare sig ett ettårigt eller ett femårigt val. I artikel 23.5 anges att valet kan göras i den aktuella koncernens första tilläggsskatterapport som omfattar den stat som valet avser. Det innebär att valet endast kan göras den första gången som en koncernenhet i den aktuella staten omfattas av lagstiftning som följer av OECD:s modellregler om global minimibesättning (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules

(Pillar Two)). Inom EU rör det sig om lagstiftning för att implementera Rådets direktiv 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, motsvarande den svenska lagen om tilläggsskatt. Valet kan bara göras den första gången som koncernen har någon enhet som omfattas av regelverket avseende global minimiskatt i den aktuella staten, och kan sedan fortsätta att tillämpas så länge som den rapporterade enheten väljer att göra så. Om valet återkallas avseende en stat kan valet sedan inte göras på nytt avseende koncernenheter hemmahörande i den staten.

Av kommentaren till OECD:s modellregler framgår att det inte är avgörande om den enskilda koncernenheten tidigare har varit föremål för regelverket avseende global minimiskatt, om så har varit fallet inom ramen för en annan koncern. Som exempel kan nämnas en koncern som vid ingången av år 2024 har verksamhet i fem länder. Dessa länder implementerar lagstiftning om global minimibeskattnings motsvarande den svenska lagen om tilläggsskatt, och den aktuella koncernen omfattas av lagstiftningen i dessa länder. År 2028 förvärvas ett dotterbolag beläget i en sjätte stat. Valet att beräkna en alternativ uppskjuten skattefordran är då tillgängligt avseende den nya koncernenheten, för räkenskapsår 2028. Detta gäller oavsett om den nya koncernenheten tidigare ingick i en annan koncern som omfattades av motsvarande regelverk, eller inte. Om valet inte görs avseende räkenskapsår 2028, kan det inte heller göras senare räkenskapsår.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att det i enlighet med artikel 45 och artikel 23.5 i direktivet ska införas bestämmelser i lagen om tilläggsskatt som anger vilka val den rapporterade enheten kan göra, hur länge valen gäller och vad som gäller om valen återkallas. Hur valen ska redovisas regleras i skatteförfarandelagen. Med regeringens förslag, som utvecklas närmare i avsnitt 16.5.4, ska uppgifterna redovisas i tilläggs-skatteappen.

Lagförslag

Förslaget medför att 9 kap. införs i lagen om tilläggsskatt.

16 Förfarandet för uttag av tilläggsskatt

16.1 Inledning

Minimibeskattningsdirektivet innehåller ett kapitel med administrativa bestämmelser. Bestämmelserna är få och berör endast en begränsad del av förfarandet vid uttag av tilläggsskatt. Det är upp till respektive stat att bestämma hur regler om exempelvis deklaration och betalning ska utformas. Reglerna om tilläggsskatt ska dock implementeras och administreras på ett sådant sätt att tilläggsskatt förfaller och betalas inom rimlig tid och i linje med de internationella reglernas avsedda utfall (kommentar till 8.1 i modellreglerna).

16.2 Utgångspunkter för förfarandet

Regeringens bedömning: Skatteförfarandelagen bör gälla vid uttag av tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt.

Regeringens förslag: I lagen om tilläggsskatt ska det tas in en upplysningsbestämmelse om att det i skatteförfarandelagen finns bestämmelser om förfarandet vid beskattningen.

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens. Utredningen föreslår att skatteförfarandelagen inte ska gälla för skatt som tas ut enligt lagen om tilläggsskatt och att bestämmelser om förfarandet vid uttag av tilläggsskatt ska tas in i lagen om tilläggsskatt.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* och *Kammarrätten i Göteborg* är positiv till att förfarandet regleras i skatteförfarandelagen såsom föreslås i den kompletterande promemorian. *Svenska bankföreningen* avstyrker promemorians förslag och anser att förfarandet bör regleras i lagen om tilläggsskatt. Även *Sveriges advokatsamfund* och *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna* och *Svensk Försäkring* ansluter sig, anser att förfarandet bör regleras i lagen om tilläggsskatt. Sveriges advokatsamfund framför att förfarandereglererna bör tas in i lagen om tilläggsskatt eftersom det möjliggör anpassning av sanktionssystemet. Detta med hänsyn till att det kan ifrågasättas om befintliga sanktionsreglererna är ändamålsenliga och att det därmed finns behov av att utreda ett separat sanktionssystem.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: I minimibeskattningsdirektivet finns ett kapitel som innehåller administrativa bestämmelser. I det kapitlet (kapitel VIII) finns bestämmelser gällande den tilläggs-skatte rapport som ska lämnas (artikel 44), om de val som kan göras enligt direktivet (artikel 45) samt om medlemsstaternas skyldighet att införa sanktioner (artikel 46). Direktivet innehåller alltså vissa förfaranderegler, men dessa är inte uttömmande eller tillräckliga. Det finns inga regler om deklaration, utredning eller beslut. Det finns ett krav på sanktioner, men inga sanktionsbestämmelser. Regleringen behöver därför kompletteras med bestämmelser om förfarandet för att den föreslagna skatten ska vara möjlig att verkställa i Sverige. Bestämmelserna om skatteförfarandet bör utformas så att de passar väl in i det svenska skattesystemet och redan etablerade begrepp bör användas i möjligaste mån.

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

Skatteförfarandelagen innehåller regler som avser flera olika typer av skatter och avgifter eller krav på rapportering. En del bestämmelser är endast tillämpliga för den skatt eller åtgärd som de riktar sig mot och regleras då i särskilda kapitel, t.ex. när det gäller punktskatter, tonnagebeskattning eller land-för-land-rapporter. Andra bestämmelser

syftar till att skapa system för beslut, betalning och verkställighet eller möjligheter till utredning och kontroll och gäller då oavsett vilken fråga som utreds. Att samla alla bestämmelser som rör förfarandet på ett och samma ställe gör systemet enklare att överblicka och underlättar hanteringen för såväl de skattskyldiga som Skatteverket.

Reglerna om tilläggsskatt är unika i vissa hänseenden, bl.a. när det gäller krav på tilläggsskatterapport och vilka uppgifter den ska innehålla. När det gäller utredning och kontroll, tvångsåtgärder, hantering av särskilda avgifter, betalning och återbetalning av skatt, omprövning och överklagande samt verkställighet är föreslagna regler i stort sett överensstämmande med befintliga regler i skatteförfarandelagen.

Remissinstanserna har haft delade meningar i fråga om förfarandet bör regleras i skatteförfarandelagen eller i lagen om tilläggsskatt, där bl.a. *Skatteverket* och *Kammarrätten i Göteborg* anser det förra medan *Svenska Bankföreningen* och *NSD* förespråkar det senare. Några starka skäl mot att förfarandet ska regleras i skatteförfarandelagen har enligt regeringens bedömning inte kommit fram. *Sveriges advokatsamfund* anser att förfarandet bör regleras i lagen om tilläggsskatt eftersom advokatsamfundet ifrågasätter ändamålsenligheten av befintliga sanktioner som regleras i skatteförfarandelagen och anser att ett separat sanktionssystem bör utredas vidare. Som regeringen återkommer till i avsnitt 16.8, bör sanktioner i form av skattetillägg och förseningsavgift som regleras i skatteförfarandelagen vara tillämpliga vid uttag av tilläggsskatt. Mot denna bakgrund anser regeringen att förfarandet för uttag av tilläggsskatt bör regleras i skatteförfarandelagen.

Med regeringens förslag blir befintliga bestämmelser i fråga om t.ex. proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 §, företrädare i 4–6 kap., dokumentationsskyldighet i 39 kap., utredning och kontroll i 40–42 a kap., ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap., bevis- och betalningssäkring i 45 och 46 kap., undantag från kontroll i 47 kap. och verkställighet i 68–71 kap. SFL tillämpliga vid uttag av tilläggsskatt.

Ändring och komplettering av befintliga bestämmelser behövs i vissa delar för att regleringen även ska vara tillämpbar på tilläggsskatt, vilket regeringen behandlar i kommande avsnitt.

Lagförslag

Förslaget medför att 1 kap. 18 § lagen om tilläggsskatt införs.

16.3 Definitioner och förklaringar

Regeringens förslag: I skatteförfarandelagen ska det tas in en definition av uttrycket koncernenhet. Definitionen av juridisk person ska utvidgas till att även avse koncernenheter.

I skatteförfarandelagen ska anges vad som avses med beskattningsår för skatt enligt lagen om tilläggsskatt.

Den redovisning som ska lämnas enligt minimibeskattningsdirektivet ska i svensk rätt benämnas tilläggsskatterapport. I lagen om tilläggsskatt ska det tas in en definition av uttrycket tilläggsskatterapport. Det

ska även tas in en definition av uttrycket rapporterade enhet som avser en enhet som lämnar tilläggsskatterapport.

I lagen om tilläggsskatt ska det även tas in en definition av uttrycket beskattningsår. Med beskattningsår ska då avse det år som motsvarar moderföretagets räkenskapsår.

Regeringens bedömning: Termer och uttryck har enligt befintliga bestämmelser samma betydelse och tillämpningsområde som i lagen om tilläggsskatt. Bestämmelser som definierar uttrycken enhet som utses att lämna deklARATION, utsedd lokal enhet eller avtal mellan kvalificerade behöriga myndigheter som regleras i artikel 3.44 och 44.1 a–b behöver inte införas.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag och bedömning. Utredningen föreslår att det i lagen om tilläggsskatt införas en bestämmelse som anger att när bestämmelser i skatteförfarandelagen tillämpas, ska termer och uttryck som används ha samma betydelse och tillämpningsområde som anges i denna lag. Utredningen lämnar inte några förslag när det gäller att uttrycken koncernenhet och beskattningsår ska regleras i skatteförfarandelagen. Utredningen föreslår inte heller att definitionen av juridisk person i skatteförfarandelagen ska omfatta koncernenheter utan i stället föreslagit att det tas in en bestämmelse i lagen om tilläggsskatt med innebörden att när bestämmelser i skatteförfarandelagen tillämpas ska vad som anges i skatteförfarandelagen om juridiska personer även gälla för koncernenheter enligt lagen om tilläggsskatt.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag och bedömning. Promemorian lämnar inget förslag om uttrycken tilläggsskatterapport, rapporterad enhet och beskattningsår.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Definition av uttrycket koncernenhet

I 3 kap. SFL finns definitioner och förklaringar. De definitioner och förklaringar som har betydelse för tillämpningen av flera bestämmelser på olika ställen i skatteförfarandelagen finns i detta kapitel. Definitioner och förklaringar som är hårdare knutna till ett visst kapitel placeras i stället i det kapitlet. För att det ska vara lätt att hitta även en sådan definition eller förklaring finns i 3 kap. 1 § SFL en lista som hänvisar till rätt paragraf (prop. 2010/11:165 s. 699).

Med införandet av lagen om tilläggsskatt tillkommer ett uttryck som är centralt och som inte tidigare förekommer i skatteförfarandelagen. Det är uttrycket koncernenhet. Koncernenhet definieras i minimibeskattningsdirektivet som a) en enhet som ingår i en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern, och b) varje fast driftställe till en huvudenhet som ingår i en sådan multinationell koncern som avses i led a (artikel 3.2).

Uttrycket koncernenhet kommer med regeringens förslag att förekomma i flera kapitel i skatteförfarandelagen, bl.a. i 5 kap. om uppgifts- och betalningsskyldiga företrädare, 7 kap. om registrering, 32 a kap. om tilläggsskattedeclaration, 33 d kap. om tilläggsskatterapport, 48 kap. om

förseningsavgift, 51 kap. om befrielse från särskilda avgifter, 56 a kap. om beslut och besked om tilläggsskatt och 59 kap. om ansvar för skatter och avgifter. Eftersom uttrycket förekommer i ett flertal bestämmelser i olika kapitel bör en definition av begreppet koncernenhet föras in i 3 kap. SFL.

När det gäller bestämmelsens utformning anser regeringen följande. Uttrycket koncernenhet definieras också i lagen om tilläggsskatt. Definitionen innehåller även andra uttryck som definieras i lagen om tilläggsskatt. Uttrycken enhet, koncern, fast driftställe, huvudenhet, moderföretag och stat är en del av uttrycket koncernenhet och de definieras också i lagen om tilläggsskatt. Mot denna bakgrund bör definitionen i skatteförfarandelagen hänvisa till definitionen i 2 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt för att få motsvarande innebörd som i den lagen.

Med juridiska person avses även koncernenheter

I 3 kap. 11 § SFL definieras vad som avses med juridisk person vid tillämpning av bestämmelser i skatteförfarandelagen. I bestämmelsen anges att med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Bestämmelsen utgör ett undantag från huvudregeln i 3 kap. 2 § första meningen SFL som anger att termer och uttryck som används i skatteförfarandelagen har samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller avgift bestäms. Vid tillämpning av bestämmelserna i skatteförfarandelagen har således uttrycket en vidare innebörd än vid tillämpning av bestämmelserna i t.ex. inkomstskattelagen (1999:1229) (jfr 2 kap. 3 § den lagen).

Lagen om tilläggsskatt kommer att gälla för koncernenheter, vilket är ett vidare begrepp som innefattar även andra juridiska konstruktioner som upprättar särskilda räknenskaper och fasta driftställen. Såsom utredningen har föreslagit bör bestämmelser i skatteförfarandelagen som är tillämpliga för juridiska personer även vara tillämpliga för koncernenheter. Mot bakgrund av regeringens förslag att förfarandet vid uttag av tilläggsskatt ska regleras i skatteförfarandelagen bör en bestämmelse med denna innebörd införas i skatteförfarandelagen och inte i lagen om tilläggsskatt. Genom att definitionen av uttrycket juridisk person utvidgas till att även avse koncernenheter säkerställs att samtliga bestämmelser som tillämpas för juridiska personer även blir tillämpliga för koncernenheter.

Definition av uttrycken tilläggsskatterapport och rapporterade enhet

Enligt artikel 44 i minimibeskattningsdirektivet har koncernenheter en skyldighet att lämna vissa föreskrivna uppgifter om tilläggsskatt till skattemyndigheten i det land där enheten hör hemma. Syftet med uppgiftsskyldigheten är att skattemyndigheterna i respektive land ska kunna bedöma om det ska betalas tilläggsskatt. I artikel 44 anges endast vilka krav som ställs på att rapportera information och bestämmelserna syftar inte till att harmonisera deklaraationsförfarandet eller betalningsskyldighet.

I direktivet är redovisningen benämnd deklARATION med information om tilläggsskatt ("top-up tax information return" och i modellreglerna "GloBE information return"). Det framgår att redovisningen skiljer sig från vad som traditionellt utgör en deklARATION i svensk rätt. Underlaget

kommer inte att vara tillräckligt för att i samtliga fall fastställa tilläggsskatt att betala och kan därför inte ensamt ligga till grund för beslut om tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt. Regeringen anser därför att den aktuella redovisningen inte bör benämnas deklaration och redovisningen som ska lämnas enligt artikel 44 bör i stället benämnas tilläggs-skatte-rapport.

Bestämmelser om tilläggsskatte-rapport bör införas i skatteförfarandela-gen, se avsnitt 16.5.1. En definition av uttrycket med innebörden att med tilläggsskatte-rapport avses en sådan tilläggsskatte-rapport som ska lämnas enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen bör införas i lagen om tilläggsskatt.

Enligt direktivet är det flera olika enheter som kan lämna tilläggsskatte-rapporten. I direktivet används samlingsbegreppet koncernenhet som lämnar deklaration ("filing constituent entity") för dessa enheter. Definitionen av uttrycket finns i artikel 3.8 i direktivet där det anges att med koncernenhet som lämnar deklaration avses en enhet som lämnar en deklaration med information om tilläggsskatt i enlighet med artikel 44.

Uttrycket har betydelse t.ex. för att definiera vem som får göra vissa val enligt bestämmelserna i bl.a. 4 kap. lagen om tilläggsskatt. Det har även betydelse vid bedömning av den föreslagna sanktionsavgiften rapport-avgift och befrielse från skattetillägg i vissa fall (avsnitt 16.8.5 och 16.8.7). I likhet med vad som föreskrivs i direktivet anser därför regeringen att det i lag bör införas en definition för de enheter som lämnar tilläggs-skatte-rapport. Uttrycket rapporterade enhet beskriver på ett tydligt sätt vilken enhet som avses. Med rapporterade enhet avses en enhet som lämnar tilläggsskatte-rapport. Definitionen bör införas i lagen om tilläggs-skatt.

I direktivet och modellreglerna finns ytterligare uttryck kopplade till artikel 44. Det gäller uttrycken enhet som utses att lämna deklaration i artikel 3.44 ("designated filing entity"), utsedd lokal enhet i artikel 44.1 a ("designated local entity") samt avtal mellan kvalificerade behöriga myndigheter i artikel 44.1 b ("qualifying competent authority agreement"). Eftersom uttrycken endast används på ett fåtal ställen behöver motsvarande definitioner inte införas i skatteförfarandelagen eller lagen om tilläggsskatt.

Definition av uttrycket beskattningsår

I minimibeskattningsdirektivet utgår bestämmelserna och beräkningarna för tilläggsskatt huvudsakligen från räkenskapsår. Med räkenskapsår avses den redovisningsperiod för vilken den yttersta moderenheten i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern upprättar sin koncernredovisning eller, om den yttersta moderenheten inte upprättar koncernredovisning, kalenderåret (artikel 3.7 minimibeskattnings-direktivet). Uttrycket syftar därmed inte på de enskilda enheternas räkenskapsår utan moderföretagets. Som framgår av avsnitt 6.1 föreslås en definition av uttrycket räkenskapsår införas i lagen om tilläggsskatt.

Inom förfarandet utgår tillämpning av bestämmelserna i stället från beskattningsår. Beskattningsår motsvarar moderföretagets räkenskapsår och en definition av uttrycket beskattningsår bör införas i lagen om tilläggsskatt med denna innebörd.

I 3 kap. 4 § SFL finns en uppställning av vilken framgår vad som avses med beskattningsår för olika skatter och avgifter som regleras i separata skattelagar. Beskattningsår har betydelse för bl.a. när skattedeklaration eller inkomstdeklaration ska lämnas, när beslut om skatt ska fattas, beräkning av ränta och tidpunkt för begäran om omprövning m.m. Mot bakgrund av regeringens förslag att förfarandet för uttag av tilläggsskatt ska regleras i skatteförfarandelagen behöver 3 kap. 4 § SFL kompletteras med vad som avses med beskattningsår för skatt enligt lagen om tilläggsskatt. I uppställningen bör en hänvisning göras till definitionen av beskattningsår i lagen om tilläggsskatt.

Termer och uttryck ska ha samma betydelse och tillämpningsområde som i lagen om tilläggsskatt

Lagen om tilläggsskatt kommer att innehålla termer och uttryck som är specifika just för tilläggsskatt. Av 3 kap. 2 § SFL framgår att termer och uttryck som används i lagen har samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. Detta gäller dock inte om annat anges i skatteförfarandelagen.

Såsom utredningen har föreslagit bör termer och uttryck som används ha samma betydelse och tillämpningsområde som anges i lagen om tilläggsskatt. Som anges i avsnitt 16.2 föreslår regeringen att förfarandet ska regleras i skatteförfarandelagen. 3 kap. 2 § SFL är därmed tillämplig på förfarandet och det saknas behov av motsvarande bestämmelse i lagen om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför att 2 kap. 24, 42 och 43 §§ lagen om tilläggsskatt och 3 kap. 11 a § SFL införs. Förslaget medför även att 3 kap. 4 och 11 §§ SFL och 3 kap. 1 § lagen (2024:000) om ändring i skatteförfarandelagen ändras.

16.4 Registrering

Regeringens förslag: Skatteverket ska registrera en koncernenhet som omfattas av lagen om tilläggsskatt. En sådan koncernenhet ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår då registreringsskyldigheten uppstod.

Regeringens bedömning: Skatteverket har enligt befintliga bestämmelser möjlighet att förelägga den som inte fullgör sin anmälningskyldighet att fullgöra den eller att lämna uppgifter som myndigheten behöver för att kunna avgöra om sådan skyldighet finns.

Skatteverket kan även, enligt befintliga bestämmelser, avregistrera den som inte längre ska vara registrerad. Om den som inte längre ska vara registrerad begär det, kan Skatteverket besluta om avregistrering.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens förslag och bedömning.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för regeringens förslag: I 7 kap. SFL finns bestämmelser om i vilka fall någon måste anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Skatteverket ska bland annat registrera den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter eller den som är skyldig att använda kassaregister. Skatteverket ska vidare registrera den som är skattskyldig enligt någon av de lagar som räknas upp i bestämmelserna. Den som ska registreras är skyldig att anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Registrering görs för att skatteadministrationen ska fungera (prop. 2010/11:165 s. 718).

För att Skatteverket ska ha information om vilka koncernenheter som ingår i en sådan koncern som ska tillämpa lagen om tilläggsskatt, och därmed vilka enheter som är skyldiga att exempelvis lämna in en tilläggsskatterapport, ska Skatteverket registrera sådana enheter. Av 1 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt framgår att den ska tillämpas när en svensk koncernenhet ingår i en koncern som har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro enligt moderföretagets koncernredovisning under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas. Lagen om tilläggsskatt ska inte tillämpas på undantagna enheter.

Reglerna om registrering ska införas i de allmänna bestämmelserna om registrering i skatteförfarandelagen, men med vissa justeringar för att passa för tilläggsskatt. Ett förtydligande bör därför göras att en koncernenhet som ingår i en koncern som uppfyller beloppsgränsen ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår då registreringskyldigheten uppstod.

Eftersom Skatteverket ska registrera en koncernenhet som omfattas av lagen om tilläggsskatt, får Skatteverket förelägga den som inte fullgör sin anmälningsskyldighet att fullgöra den eller att lämna uppgifter som myndigheten behöver för att kunna avgöra om sådan skyldighet finns. Skatteverket får även avregistrera den som inte längre ska vara registrerad. Om den som inte längre ska vara registrerad begär det, ska Skatteverket besluta om avregistrering. Detta framgår av 7 kap. 5 och 6 §§ SFL.

Av 7 kap. 1 § andra stycket SFL framgår att om den som ska registreras har en företrädare enligt 5 kap., ska företrädaren registreras i stället. I avsnitt 12.2.5 föreslår regeringen att det ska vara möjligt för svenska koncernenheter att utse en enhet att vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt som fördelas till Sverige. Förfarandet möjliggör en förenkling för koncernen i de fall svenska koncernenheter är skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt. Företrädaren är dock endast uppgifts- och betalningsskyldig i frågor som rör sådan skatt. Undantaget i 7 kap. 1 § andra stycket SFL bör därför inte tillämpas för koncernenheter och ett tillägg med denna innebörd bör införas i ett nytt tredje stycke i 7 kap. 1 § SFL.

Lagförslag

Förslaget innebär att en ny paragraf, 7 kap. 2 b §, införs i SFL. Förslaget innebär även att 7 kap. 1 § SFL ändras.

16.5 Tilläggsskatterapport

16.5.1 Bestämmelser om tilläggsskatterapport tas in i skatteförfarandelagen

Regeringens förslag: Bestämmelser om skyldighet för koncernenheter som omfattas av lagen om tilläggsskatt att lämna tilläggsskatterapport tas in i ett nytt kapitel i skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens. Utredningen föreslår att bestämmelser om tilläggsskatterapport tas in i lagen om tilläggsskatt.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 44 minimibeskattningsdirektivet regleras skyldigheten att lämna deklaration med information om tilläggsskatt. Information som lämnas i deklarationen med information om tilläggsskatt bör göra det möjligt för skatteförvaltningarna där koncernenheterna är belägna att bedöma riktigheten i en ingående enhets skyldighet att betala tilläggsskatt eller kvalificerad nationell tilläggsskatt, beroende på vad som är tillämpligt, genom tillämpning av nationella förfaranden, inbegripet för inlämning av nationella skattedeklarationer (skäl 22 i minimibeskattningsdirektivet).

Redovisningen skiljer sig från vad som traditionellt utgör en deklaration i svensk rätt. Underlaget kommer inte att vara tillräckligt för att i samtliga fall fastställa och beräkna tilläggsskatt och kan därför inte ensamt ligga till grund för beslut om tilläggsskatt. Regeringen anser därför att den aktuella redovisningen inte bör benämnas deklaration och redovisningen som ska lämnas enligt artikel 44 bör i stället benämnas tilläggsskatterapport. I avsnitt 16.6 redogör regeringen för förslaget att förfarandet bör kompletteras med en nationell skattedeklaration för att skapa ett fullständigt underlag för beslut om tilläggsskatt.

Införandet av tilläggsskatten medför en skyldighet för den som omfattas av regleringen att lämna tilläggsskatterapport. Innehållet i tilläggsskatterapporten kommer att ligga till grund för bedömning av om koncernen uppfyller kraven om minimibeskattnings och i förekommande fall beslut om tilläggsskatt. Bestämmelserna bör av denna anledning tas in i skatteförfarandelagen. Genom att bestämmelserna om tilläggsskatterapport tas in i skatteförfarandelagen blir denna lags förfaranderegler tillämpliga, bl.a. när det gäller utredning och kontroll.

Såsom redovisas i det följande bör det finnas bestämmelser om vem som är skyldig att lämna tilläggsskatterapport och vissa andra underrättelser, vad tilläggsskatterapporten ska innehålla och när rapporter och underrättelser ska lämnas. Dessa bestämmelser bör som utgångspunkt samlas i skatteförfarandelagen.

Lagförslag

Förslaget medför att ett nytt kapitel, 33 d kap. SFL, och 33 d kap. 1 § SFL införs. Förslaget medför även ändring av 1 kap. 1 § lagen (2024:000) om ändring av skatteförfarandelagen.

16.5.2 Vissa definitioner och förklaringar

Regeringens förslag: Definitionerna av stat, koncern, svensk koncernenhet, moderföretag, moderenhet och delägd moderenhet är desamma som i lagen om tilläggsskatt.

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens. Utredningen lämnar, med anledning av förslaget att bestämmelser om förfarande ska regleras i lagen om tilläggsskatt, inte förslag om definitioner och förklaringar av vissa begrepp i skatteförfarandelagen.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I lagen om tilläggsskatt införs vissa nya begrepp och definitioner som har betydelse vid uttag av tilläggsskatt och de bestämmelser om förfarande som regleras i skatteförfarandelagen. Vissa definitioner och förklaringar som har betydelse för tillämpningen av flera bestämmelser på olika ställen i skatteförfarandelagen finns i 3 kap. SFL medan det för andra begrepp som är av betydelse för ett enskilt kapitel är lämpligare att där tydliggöra vad som avses. Regeringen föreslår i avsnitt 16.3 att definitionen koncernenhet har betydelse för tillämpningen av flera bestämmelser och därför bör införas i 3 kap. SFL.

När det gäller det nya kapitlet om tilläggsskatterapport innehåller bestämmelserna begrepp som huvudsakligen hänför sig till detta kapitel. I kapitlet bör därför införas en bestämmelse som förtydligar vad som avses med stat, koncern, svensk koncernenhet, moderföretag, moderenhet och delägd moderenhet. Begreppen definieras i lagen om tilläggsskatt och bestämmelsen bör därför hänvisa till den lagen.

Lagförslag

Förslaget medför att 33 d kap. 2 § SFL införs.

16.5.3 Vem ska lämna tilläggsskatterapport?

Regeringens förslag: En koncernenhet ska lämna en tilläggsskatterapport till Skatteverket.

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

En koncernenhet behöver inte lämna en tilläggsskatterapport, om

1. moderföretaget, eller en koncernenhet som moderföretaget har utsett, lämnar en tilläggsskatterapport som innehåller föreskrivna uppgifter till skattemyndigheten i den stat där den hör hemma, och

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

Det som sägs i första stycket om moderföretag gäller varje moderföretag i en koncern med flera moderföretag.

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

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen lämnar inte förslag om en koncern med flera moderföretag.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. Promemorian lämnar endast förslag avseende en koncern med flera moderföretag.

Remissinstanserna: *Fastighetsägarna* anser att det måste förtydligas om sänkningen av tilläggsskatten till noll under en femårsperiod, enligt 6 kap. 16 § lagen om tilläggsskatt, innebär att det inte ska föreligga någon uppgiftsskyldighet enligt reglerna i det föreslagna 33 d kap. SFL. *Stockholms stad* framför att lagförslaget innefattar skyldighet att lämna tilläggsskatterapport även för undantagna enheter, vilket inte kan anses vara i linje med direktivet eller modellreglerna. Även *Västra Götalandsregionen*, *Göteborgs stad*, *Region Stockholm* och *Sveriges kommuner och regioner (SKR)* framför liknande synpunkter och förfrågan om förtydligande att skyldighet att lämna tilläggsskatterapport endast föreligger för enheter som omfattas av skyldighet att betala tilläggsskatt. SKR anser vidare att det för kommunala enheter bör införas en lättnadsregel avseende vilka uppgifter som bör lämnas.

Skälen för regeringens förslag

Varje koncernenhet har som utgångspunkt en skyldighet att lämna en tilläggsskatterapport

Artikel 44.2 minimibeskattningsdirektivet anger huvudregeln att varje koncernenhet är skyldig att lämna en tilläggsskatterapport till skattemyndigheten i det land där enheten hör hemma. Tilläggsskatterapporten får också lämnas in av en utsedd lokal enhet på koncernenhetens vägnar. Bestämelsen motsvaras av artikel 8.1.1 i modellreglerna. En bestämmelse med motsvarande innebörd bör tas in i skatteförfarandelagen.

Skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport gäller den koncernenhet som avses i 1 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt och därmed omfattas av lagens tillämpningsområde. Lagen gäller för svenska koncernenheter som ingår i en koncern som har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro enligt moderföretagets koncernredovisning under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas. I 1 kap. 3 § andra stycket lagen om tilläggsskatt anges uttryckligen att lagen inte ska tillämpas på undantagna enheter. Däremot ska de intäkter som avses i första stycket inkludera intäkter för undantagna enheter. Skyldighet att lämna tilläggsskatterapport faller enbart på koncernenheter som omfattas av lagens tillämpningsområde och inte är undantagna enheter. Undantagna enheter har därmed inte någon skyldighet att lämna tilläggsskatterapport, vilket flera remissinstanser efterfrågat förtydligande kring. Det är en annan sak att en koncernenhet som faller inom lagens tillämpningsområde och därmed är skyldig att lämna tilläggsskatterapport, i rapporten även ska lämna vissa uppgifter om undantagna enheter som ingår i koncernen. Någon lättnadsregel, som *SKR* efterfrågar, anser därmed regeringen att det inte finns behov av. Om en koncern enbart består av undantagna enheter, finns ingen koncernenhet med skyldighet att lämna tilläggsskatterapport.

Skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport gäller samtliga koncernenheter som omfattas av lagen om tilläggsskatt, även om det finns ett

tillämpligt undantag eller safe harbour-regel som medför att tilläggskattebeloppet för den staten ska anses vara noll under det aktuella beskattningsåret. Möjligheten att utnyttja undantaget i 6 kap. 16 § lagen om tilläggs katt medför således inte undantag från att lämna tilläggs skatterapport, såsom *Fastighetsägarna* efterfrågar. Rapporteringen i dessa fall är emellertid väsentligt förenklad eftersom det inte krävs att fullständiga uppgifter för beräkning av effektiv skattesats eller tilläggs skattebelopp lämnas. Detsamma gäller vid tillämpning av en safe harbour-regel.

En statslös enhet, såsom delägarbeskattad enhet som inte är moderföretag, är inte skyldig att lämna tilläggs skatterapport till Skatteverket eftersom den inte hör hemma i Sverige. Ägaren till en sådan enhet är emellertid skyldig att lämna in en tilläggs skatterapport om den omfattas av lagens tillämpningsområde. En delägarbeskattad enhet som är moderföretag eller är skyldig att tillämpa en huvudregel är skyldig att lämna tilläggs skatterapport till Skatteverket om den bildades i Sverige, jfr 1 kap. 11 § lagen om tilläggs katt. Motsvarande gäller för ett fast driftställe som enligt 1 kap. 12 § lagen om tilläggs katt hör hemma i Sverige och därmed är skyldig att lämna tilläggs skatterapport. Även om rapporteringsskyldigheten fullgörs av huvudenheten för det fasta driftställets räkning ska rapporten lämnas till Skatteverket. En enhet som är att betrakta som joint venture är inte skyldig att lämna tilläggs skatterapport eftersom den inte är en koncernenhet som ingår i en koncern även om den ingår vid beräkningen av tilläggs katt. Detsamma gäller för ett dotterbolag till ett joint venture (se kommentar till artikel 8.1.1 modellreglerna).

Om det finns fler koncernenheter som hör hemma i samma land kan de utse en av dem att lämna tilläggs skatterapporten för de andra koncernenheternas räkning. I syfte att underlätta Skatteverkets administration anser regeringen att det bör anmälas till Skatteverket om en annan enhet kommer att lämna rapport för en annan koncernenhets räkning, trots att något krav på underrättelse inte finns i direktivet eller modellreglerna. Även om koncernenheten har utsett en annan enhet att lämna rapporten för dess räkning har enheten alltså kvar ansvaret för att rapporten lämnas in.

Storskaliga nationella koncerner kan således utse en enhet att lämna tilläggs skatterapport för samtliga enheter i koncernen och därmed åstadkomma ett samordnat och mer effektivt förfarande på koncernnivå. Även multinationella koncerner kan på nationell nivå minimera den administrativa bördan för de koncernenheter som hör hemma i samma stat, genom att en enhet utses att lämna in tilläggs skatterapport för de andras räkning.

Annan koncernenhet övertar uppgiftsskyldigheten

Ett undantag från huvudregeln om varje koncernenhets primära ansvar att lämna tilläggs skatterapport gäller om den multinationella koncernen har utsett en annan enhet att lämna tilläggs skatterapport.

Undantaget regleras i artikel 44.3 i direktivet som anger under vilka förutsättningar samordning på koncernnivå kan tillämpas. För det första krävs det att en tilläggs skatterapport har lämnats antingen av moderföretaget, till skattemyndigheten i det land där moderföretaget hör hemma,

eller av en annan enhet som moderföretaget har utsett, till skattemyndigheten i det land där den enheten hör hemma. Vidare krävs att det finns ett för det aktuella räkenskapsåret gällande avtal om automatiskt utbyte av tilläggsskatterapporter mellan de behöriga myndigheterna i de berörda länderna. Modellreglernas motsvarighet till bestämmelserna finns i artikel 8.1.2.

Motsvarande bestämmelser bör införas i skatteförfarandelagen. Genom undantaget kan en multinationell koncern samordna och effektivisera förfarandet på koncernnivå. I många fall torde moderföretaget vara den som tar ansvaret att lämna föreskrivna uppgifter i tilläggsskatterapporten. Det kan emellertid finnas flera skäl till att en annan enhet i koncernen är bättre lämpad att uppfylla skyldigheten och det finns därför möjlighet att utse en annan koncernenhet att fullgöra denna skyldighet. Den utsedda enheten kan t.ex. höra hemma i en stat där det finns ett bredare nätverk av internationella avtal om automatiskt utbyte av tilläggsskatterapporter som innebär större möjligheter att minska den administrativa bördan för koncernen som helhet.

På motsvarande sätt som anges i direktivet och modellreglerna krävs att Sverige har ett avtal om automatiskt utbyte av tilläggsskatterapporter med den stat där enheten som lämnar rapporten hör hemma. I avsaknad av ett sådant avtal kan undantaget inte tillämpas. Då gäller i stället huvudregeln att varje koncernenhet är skyldig att lämna tilläggsskatterapport till Skatteverket, om de inte utser en lokal koncernenhet. Detsamma gäller om någon tilläggsskatterapport inte lämnas in av den enhet som har utsetts att lämna tilläggsskatterapport.

Internationella förhandlingarna om ett automatiskt utbyte av tilläggsskatterapporter pågår men finns ännu inte på plats. Det pågår ett arbete inom det inkluderande ramverket om hur det automatiska utbytet av tilläggsskatterapporter bör gå till. Regeringen har därför för avsikt att återkomma i frågan. Regeringen får då även anledning att närmare överväga frågor om sekretess, som flera remissinstanser har efterfrågat.

Koncerner med flera moderföretag

Artikel 37 i minimibeskattningsdirektivet innehåller särskilda bestämmelser för koncerner med två eller flera moderföretag. Syftet med artikel 37 är att dessa koncerner ska behandlas på samma sätt som koncerner med endast ett moderföretag, se vidare avsnitt 13.11.

I artikel 37.7 direktivet finns bestämmelser om skyldighet för moderföretag i en koncern med flera moderföretag att lämna tilläggsskatterapport enligt direktivets artikel 44 om de inte utsett en rapporterende enhet enligt artikel 44.3 b. Bestämmelsen motsvaras av artikel 6.5.1 g i modellreglerna. Var och en av moderföretagen har således i enlighet med huvudregeln en skyldighet lämna in tilläggsskatterapport. För att tillämpa undantag från huvudregeln och låta en koncernenhet ta över ansvaret för att lämna tilläggsskatterapporten, krävs att samtliga moderföretag utser en enhet att lämna tilläggsskatterapport. I övrigt innebär bestämmelser inte några förändringar avseende huvudregeln att varje koncernenhet har ett grundläggande ansvar att lämna in tilläggsskatterapport för det fall den utsedda enheten inte fullgör sin skyldighet (se kommentar till artikel 6.5.1 g i modellreglerna).

Tilläggs-skatterapporten som lämnas in av en enhet som tillhör en koncern med flera moderföretag ska dessutom innehålla information om de koncerner som ingår i koncernen med flera moderföretag, se vidare avsnitt 16.5.4.

Underrättelseskyldighet

Om förutsättningarna i artikel 44.3 i direktivet är uppfyllda som innebär att tilläggs-skatterapporten lämnas in av moderföretaget eller en annan koncernenhet som moderföretaget har utsett, behöver respektive koncernenhet inte själv lämna en tilläggs-skatterapport. Däremot krävs det enligt artikel 44.4 att koncernenheten underrättar skattemyndigheten om vilken koncernenhet som lämnar rapporten och i vilken stat den enheten hör hemma. Detta för att skattemyndigheten ska få information om att den kommer att få uppgifterna genom ett automatiskt utbyte. I modellreglerna finns motsvarande bestämmelse i artikel 8.1.3.

Motsvarande krav bör införas i skatteförfarandelagen. För det fall koncernen tillämpar undantaget och således låter moderföretaget eller en annan utsedd enhet lämna tilläggs-skatterapport, ska koncernenheter som omfattas av lagen om tilläggs-skatt underrätta Skatteverket om vilken enhet som lämnar tilläggs-skatterapporten och i vilken stat den enheten hör hemma. Underrättelseskyldigheten bör fullgöras genom en anmälan till Skatteverket.

I de fall koncernen har flera koncernenheter i Sverige kan de, som redogjorts för ovan, utse en av koncernenheterna att lämna rapporten för de övrigas räkning. Den utsedda lokala enheten kan även uppfylla underrättelseskyldigheten för de övrigas räkning. En enhet som har utsetts av de övriga koncernenheterna i samma stat att lämna tilläggs-skatterapporten kan således även lämna underrättelse till Skatteverket för samtliga enheter att koncernen tillämpar undantaget i artikel 44.3 med information om vilken enhet som lämnar tilläggs-skatterapport i vilken stat.

Lagförslag

Förslaget medför att 33 d kap. 3 och 4 §§ SFL införs.

16.5.4 Uppgifter som ska lämnas enligt huvudregeln

Regeringens förslag: En tilläggs-skatterapport ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för varje koncernenhet,
2. uppgifter om koncernens övergripande struktur inklusive vilka ägarintressen i koncernenheter som innehas av andra koncernenheter,
3. uppgifter som är nödvändiga för att beräkna
 - a. den effektiva skattesatsen för varje stat,
 - b. tilläggs-skattebeloppet för varje koncernenhet,
 - c. tilläggs-skattebeloppet för en medlem i en joint venture-koncern,och
- d. fördelningen av tilläggs-skatt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln för varje stat, och

4. en förteckning över de val som gjorts enligt lagen om tilläggs-skatt.

En tilläggsskatterapport som avser en koncern med flera moderföretag ska innehålla information om varje koncern som ingår i koncernen med flera moderföretag.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att det i lag ska specificeras vilka identifikationsuppgifter för varje koncernenhet som ska anges i tilläggsskatterapporten. Utredningen lämnar inte förslag om en koncern med flera moderföretag.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. Promemorian lämnar endast förslag avseende en koncern med flera moderföretag.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Stockholm* framför att det ur ett rättssäkerhetsperspektiv är angeläget att det tydligt regleras vilka uppgifter som tilläggsskatterapporten ska innehålla. *Skatteverket* framför att eftersom den tilläggsskatterapport som tas fram på global nivå ännu inte har fått sin slutliga utformning kan innehållet i aktuella bestämmelser behöva justeras när förhandlingarna på global nivå har slutförts. När det gäller de identifikationsuppgifter som ska anges i tilläggsskatterapporten anser *Kammarrätten i Göteborg* att specifikationen i stället bör anges i förordning och i lagen kan anges att nödvändiga identifikationsuppgifter ska lämnas, så som det anges i ett antal andra bestämmelser i lagen. *SVCA* framför att det bör tydliggöras att undantaget som föreskrivs i 6 kap. 16 § lagen om tilläggsskatt medför att uppgiftsskyldigheten begränsas till att endast avse uppgifter om vilka koncernenheter som ingår i koncernen samt information om att koncernen omfattas av undantaget.

Skälen för regeringens förslag: Som huvudregel ska en tilläggsskatterapport innehålla de uppgifter som framgår av artikel 44.5 minimibeskattningsdirektivet. Uppgifterna i rapporten ska avse hela koncernen, oavsett vilken enhet som lämnar in rapporten. Det är en mycket omfattande uppgiftsbyrå som förutsätter ett fritt informationsflöde inom koncernen. Motsvarande bestämmelse finns i 8.1.4 modellreglerna. Såväl i direktivet som i modellreglerna anges att tilläggsskatterapporten ska lämnas i ett standardiserat formulär. Formuläret tas fram av det inkluderande ramverket. Det innebär att tilläggsskatterapporten kommer vara av en och samma utformning, oavsett i vilket land rapporten lämnas in. Detta underlättar såväl koncernernas administration som det kommande automatiska utbytet av tilläggsskatterapporter mellan länder. Regelverket om vilka uppgifter som ska finnas i tilläggsskatterapporten begränsar inte nationella skattemyndigheter att kräva kompletterande information för det fall sådan behövs för att kontrollera att bestämmelserna om tilläggsskatt efterföljs (se kommentar till artikel 8.1.4 modellreglerna).

I skatteförfarandelagen bör införas bestämmelser om vilka uppgifter som ska finnas i en tilläggsskatterapport. Bestämmelserna bör motsvara vad som anges i direktivet och modellreglerna. Regeringen anser, med hänsyn till vad *Förvaltningsrätten i Stockholm* har fört fram, att det är tillräckligt att i skatteförfarandelagen ange att motsvarande uppgifter som anges i artikel 44.5 i direktivet ska lämnas i tilläggsskatterapporten. När det gäller vilka specifika uppgifter som är nödvändiga för att t.ex. beräkna effektiv skattesats, är det tillräckligt att sådana detaljer specificeras i det standardiserade formuläret. Det standardiserade formuläret utgör ett stöd

för koncernenheterna avseende vilka uppgifter som krävs för att korrekt kunna beräkna den i lag föreskrivna uppgiften.

För det första ska rapporten innehålla information om identiteten på samtliga koncernenheter (artikel 44.5 a). Detta omfattar eventuellt skatteregistreringsnummer, den stat där enheterna hör hemma och dess status enligt bestämmelserna i direktivet. En enhets status kan exempelvis vara att enheten är ett fast driftställe, en investeringsenhet, en delägarbeskattad enhet eller en delägd enhet. Även statslösa enheter ska identifieras enligt denna punkt. I likhet med *Kammarrätten i Göteborg* anser regeringen att specifikationen över vilka uppgifter som ska anges kan regleras i förordning. I skatteförfarandelagen kan i stället, på motsvarande sätt som anges för inkomstdeklarationer i 31 kap. 2 § SFL, anges att tilläggsskatterapporten ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter.

För det andra ska rapporten innehålla information om koncernens övergripande struktur (artikel 44.5 b). Det innefattar uppgifter om bestämmande inflytande i de koncernenheter som innehas av andra koncernenheter. Genom informationen ska skattemyndigheterna kunna identifiera hur företagsstrukturen i koncernen är organiserad. Om koncernens struktur förändras under räkenskapsåret ska information lämnas om sådana förändringar.

Information om koncernens övergripande struktur ska även inkludera enheter som är undantagna enheter. Om hela koncernen uteslutande består av undantagna enheter och koncernen därmed som helhet står utanför regelverkets tillämpningsområde, finns inte någon enhet med skyldighet att lämna tilläggsskatterapport. I andra fall där undantagna enheter ingår i en koncern som träffas av regelverket, innebär bestämmelsen att information ska lämnas som innebär att undantagna enheter kan identifieras i den övergripande koncernstrukturen (se kommentar till artikel 8.1.4 modellreglerna).

Av artikel 37.7 framgår att en tilläggsskatterapport som avser en koncern med flera moderföretag ska innehålla information om var och en av de koncerner som ingår i koncernen med flera moderföretag. Bestämmelsen motsvaras av artikel 6.5.g i modellreglerna. Av kommentaren till modellreglerna framgår att uppgifterna i rapporten ska lämnas som om samtliga koncerner vore en och samma koncern.

För det tredje ska rapporten innehålla den information som är nödvändig för att beräkna den effektiva skattesatsen för varje stat och tilläggsskatten för varje koncernenhet, tilläggsskatten för en medlem i en joint venture-koncern samt fördelningen av tilläggsskatt enligt huvudregeln och tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln för varje stat (artikel 44.5 c).

Information som behövs för att beräkna den effektiva skattesatsen för varje stat inkluderar redovisning av det justerade resultatet och den justerade skattekostnaden. När det gäller medlem i en joint venture-koncern ingår enheten inte i koncernen och har därför ingen skyldighet att lämna tilläggsskatterapport, se avsnitt 16.5.3. Vid beräkning av tilläggsskatt ska emellertid beräkningen göras som om ett joint venture eller dess dotterbolag vore koncernenheter i en separat koncern och joint venturet var moderföretag i den koncernen. En moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett joint venture eller ett dotterbolag till ett joint

venture, ska tillämpa huvudregeln med avseende på sin andel av tilläggsskattebeloppet för joint venturet eller dotterbolaget till ett joint venture, se avsnitt 13.9 och 7 kap. 43–47 §§ lagen om tilläggsskatt.

Uppgift ska också, i förekommande fall, lämnas om fördelningen av tilläggsskatt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln för varje stat. När det gäller huvudregeln ska rapporten innehålla uppgifter som krävs för att beräkna moderföretagets andel att betala av en koncernenhets tilläggsskattebelopp och avräkning av belopp som ska betalas enligt en huvudregel av en annan moderenhet. När det gäller kompletteringsregeln ska rapporten innehålla nödvändig information för att fastställa den totala kompletterande tilläggsskatten för ett räkenskapsår och för att fördela denna mellan staterna. Fördelning av tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln för en stat inkluderar relevant information avseende anställda och materiella tillgångar som krävs för att beräkna beloppet enligt 6 kap. 12 § lagen om tilläggsskatt.

För det fjärde ska rapporten innehålla en förteckning över de val som gjorts i enlighet med relevanta bestämmelser i direktivet (artikel 44.5 d). Vilka val som kan göras och för vilken tidsperiod regleras i 9 kap. lagen om tilläggsskatt. I skatteförfarandelagen bör därför tas in en hänvisning till dessa bestämmelser. Med val avses även återkallelse av val som på motsvarande sätt ska redovisas i tilläggsskatterapporten.

Vare sig i direktivet eller modellreglerna finns några bestämmelser som särskilt anger hur skattemyndigheten ska förhålla sig till de val som koncernen gjort i tilläggsskatterapporten. Det finns t.ex. inga bestämmelser som anger att skattemyndigheterna ska besluta att neka en återkallelse av ett val, om förutsättningarna för återkallelse inte är uppfyllda. Det saknas skäl som talar för att Skatteverket bör fatta ett särskilt beslut om val med efterföljande möjlighet till omprövning och överklagande. Utgångspunkten bör vara att valen och dess konsekvenser prövas i samband med beslutet om tilläggsskatt. En eventuell prövning av om ett val har använts i en situation som inte är i överensstämmelse med lagen om tilläggsskatt bör således ske i samband med att Skatteverket utreder om tilläggsskatt ska betalas i Sverige.

SVCA framför att det bör tydliggöras att undantaget som föreskrivs i 6 kap. 16 § lagen om tilläggsskatt medför att uppgiftsskyldigheten begränsas till att endast avse uppgifter om vilka koncernenheter som ingår i koncernen samt information om att koncernen omfattas av undantaget. Det aktuella undantaget medför att tilläggsskattebeloppet under en inledande period ska anses vara noll. Mot denna bakgrund är det inte nödvändigt att i tilläggsskatterapporten ange fler uppgifter än vad som krävs för att visa att undantaget är tillämpligt och att tilläggsskattebeloppet därmed är noll. I tilläggsskatterapporten finns möjlighet för koncernenheten att ange att det aktuella undantaget är tillämpligt och den rapporterade enheten är skyldig att bl.a. lämna uppgift om när den inledande fasen av koncernens internationella verksamhet börjar. Det saknas behov av att i skatteförfarandelagen komplettera med bestämmelser som förtydligar undantag från uppgifter som är nödvändiga för att beräkna t.ex. effektiv skattesats. Regeringen föreslår i avsnitt 16.5.6 att förtydligande över undantag från krav på uppgifter i tilläggsskatterapporten i stället kan anges i förordning.

16.5.5 Uppgifter som ska lämnas i en tilläggsskatterapport med förenklat innehåll

Regeringens förslag: Om moderföretaget hör hemma i en stat utanför Europeiska unionen vars nationella bestämmelser är likvärdiga med en huvudregel om tilläggsskatt ska i stället en tilläggsskatterapport med förenklat innehåll lämnas.

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

1. moderföretaget,
2. koncernenheter som hör hemma i samma stat som moderföretaget,
3. svenska koncernenheter, och
4. koncernenheter vars ägarintresse direkt eller indirekt ägs, eller under räkenskapsåret har ägts, av en delägd moderenhet som är en svensk koncernenhet.

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

En tilläggsskatterapport med förenklat innehåll ska även innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att beräkna

1. den effektiva skattesatsen för de stater där koncernenheterna hör hemma,
2. den effektiva skattesatsen för de enheter som är statslösa,
3. tilläggsskattebeloppet för varje enhet om den är lågbeskattad,
4. fördelning av tilläggsskattebelopp till rätt koncernenhet, och
5. fördelning av kompletterande tilläggsskatt för varje stat.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att det avseende kompletterande tilläggsskatt ska lämnas uppgifter som är nödvändiga för att fördela kompletterande tilläggsskatt till rätt enhet.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I vissa fall medges undantag från vilka uppgifter som ska lämnas i tilläggsskatterapporten, vilket framgår av artikel 44.6 i minimibeskattningsdirektivet. Undantaget blir tillämpligt om en koncernenhet ingår i en koncern där moderföretaget hör hemma i ett tredjeland som tillämpar regler som har bedömts likvärdiga med en huvudregel. Enligt artikel 52.2 i direktivet ska EU-kommissionen ges befogenhet att anta delegerade akter i syfte att fastställa, och uppdatera, en förteckning över stater som har infört nationella regler som är likvärdiga med en huvudregel om tilläggsskatt.

Är undantaget i artikel 44.6 i direktivet tillämpligt ska en koncernenhet inte lämna de uppgifter som anges i artikel 44.5, utan i stället de uppgifter som anges i artikel 44.6. Tilläggsskatterapporten ska då innehålla den information som är nödvändig för tillämpningen av artikel 8 och artikel 13. Den ska även innehålla information som är nödvändig för tillämpningen av en nationell tilläggsskatt i en medlemsstat som har valt att

tillämpa en sådan skatt, i enlighet med artikel 11. I undantagssituationen är det därmed fråga om att något mer begränsade uppgifter ska lämnas jämfört med artikel 44.5.

Artikel 8 innehåller regler som gäller för delägda moderenheter vid tillämpningen av tilläggsskatt enligt huvudregeln. All information som är nödvändig för tillämpning av artikel 8 omfattar för det första information som gör det möjligt att identifiera alla koncernenheter i vilka en delägd moderenhet som hör hemma i en medlemsstat har ett direkt eller indirekt ägarintresse när som helst under räkenskapsåret, samt strukturen på sådana ägarintressen (artikel 44.6 a i). För det andra omfattas all information som behövs för att beräkna den effektiva skattesatsen i de stater där en delägd moderenhet som hör hemma i en medlemsstat innehar ägarintresse i koncernenheter som identifierats i led i och den tilläggsskatt som ska betalas (artikel 44.6 a ii). För det tredje omfattas all information som är relevant för detta ändamål i enlighet med artiklarna 9, 10 eller 11 (artikel 44.6 a iii).

Artikel 13 innehåller bestämmelser om tillämpning av kompletteringsregeln för tilläggsskatt när moderföretaget hör hemma i ett lågbeskattat tredjeland. All information som är nödvändig för tillämpning av artikel 13 omfattar för det första identifiering av alla koncernenheter som hör hemma i moderföretagets stat och strukturen för sådana ägarintressen (artikel 44.6 b i). För det andra omfattas all information som är nödvändig för att beräkna den effektiva skattesatsen för moderföretagets stat och den tilläggsskatt som den ska betala (artikel 44.6 b ii). För det tredje omfattas all information som behövs för att fördela sådan tilläggsskatt på grundval av fördelningsnyckeln för kompletteringsregeln enligt artikel 14 (artikel 44.6 b iii).

Artikel 11 innehåller bestämmelser om nationell tilläggsskatt. Om en medlemsstat har valt att tillämpa en sådan tilläggsskatt ska tilläggsskatterapporten innehålla all information som är nödvändig för tillämpningen.

Bestämmelser om vilka uppgifter som bör framgå av tilläggsskatterapporten i de fall moderföretaget hör hemma i ett tredjeland som tillämpar likvärdiga regler bör införas i skatteförfarandelagen. För att skilja på situationen när tilläggsskatterapporten ska innehålla de uppgifter som framgår av artikel 44.6 från situationen när rapporten ska innehålla uppgifterna som framgår av artikel 44.5, bör rapporten benämnas tilläggsskatterapport med förenklat innehåll. Det är dock fortfarande frågan om en tilläggsskatterapport i lagens mening.

Lagförslag

Förslaget medför att 33 d kap. 9–11 §§ SFL införs.

16.5.6 Undantag från vilka uppgifter som ska lämnas i tilläggsskatterapporten kan ges i förordning

Regeringens förslag: Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om undantag från uppgifter som ska lämnas i en tilläggsskatterapport.

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer inte med regeringens. I promemorian föreslås att det i skatteförarandelagen särskilt ska anges vilka uppgifter, i stället för uppgifter som krävs för att beräkna effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för den staten, som ska lämnas i tilläggsskatterapporten om koncernen tillämpar en tillfällig safe harbour-regel som innebär att tilläggsskattebeloppet för den staten ska anses vara noll.

Remissinstanserna har inte yttrat sig över förslaget.

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

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

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

I avsnitt 14 föreslår regeringen att det ska införas en tillfällig safe harbour-regel som möjliggör ett förenklat förfarande vid bedömningen om en koncern ska betala tilläggsskatt. Den tillfälliga safe harbour-regeln är tänkt som en tillfällig åtgärd som möjliggör att i ett initialt skede undanta vissa koncerner hemmahörande i lågriskjurisdiktioner från tillämpningen av reglerna om tilläggsskatt. Syftet är att ge koncerner som omfattas av reglerna tid att anpassa sin interna hantering till de nya reglerna. Den tillfälliga safe harbour-regeln innebär att koncernen inte behöver göra en fullständig beräkning om koncernen kan visa att den, baserat på data som huvudsakligen finns i land-för-land-rapporten, uppfyller kriterierna för ett eller flera framtagna test.

I direktivet finns även andra möjligheter till undantag från reglerna om tilläggsskatt i särskilda situationer. I artikel 30 i direktivet finns en möjlighet för en koncern att tillämpa ett undantag för verksamhet av begränsad betydelse. Undantaget kan tillämpas avseende en stat om den genomsnittliga intäkten och det genomsnittliga justerade resultatet för varje koncernenhet i den staten understiger ett visst belopp. I dessa fall ska tilläggsskattebeloppet för staten anses vara noll. Undantaget innebär att koncernen inte behöver beräkna effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för staten i fråga. Avseende internationell sjöfartsverksamhet är den under vissa förhållanden undantagen från beräkningen av det

justerade resultatet enligt artikel 17 i direktivet. I artikel 49 i direktivet finns undantagsregler för en koncerns inledande fas av internationell verksamhet. Regelen innebär att kompletterande tilläggsskatt inte ska betalas under de första fem åren som en multinationell koncern omfattas av direktivets tillämpningsområde om moderföretaget hör hemma i tredjeland. Regelen innebär också undantag från tilläggsskatt enligt huvudregeln för lågbeskattade svenska koncernenheter. Undantagen behandlas i avsnitt 10.2, 10.3 och 12.3.

Det inkluderande ramverket har i juli 2023 beslutat att introducera ytterligare förenklingar i form av safe harbour-regler. Safe harbour-regler och undantag medför en förenkling på så sätt att fullständiga beräkningar för effektiv skattesats, tilläggsskattebelopp och fördelning av tilläggsskattebeloppet inte behöver göras. I stället kan andra uppgifter lämnas som behövs för att visa att koncernen uppfyller kriterierna för den valda safe harbour-regeln eller undantaget.

I promemorian föreslås att en bestämmelse tas in i skatteförordningen som medger undantag från uppgifter som krävs för att beräkna effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp för den staten koncernen valt att tillämpa en safe harbour-regel. Som redogjorts för ovan är sådana förenklingar inte endast aktuella vid tillämpning av en tillfällig safe harbour-regeln utan även i andra fall där koncernen kan tillämpa ett undantag eller en safe harbour-regel.

I den tilläggsskatterapport som tagits fram inom det inkluderande ramverket finns möjlighet för koncernen att redovisa de safe harbour-regler och undantag som koncernen kan använda sig av för respektive jurisdiktion som den är uppgiftsskyldig för. I tilläggsskatterapporten finns hänvisning till vilka uppgifter koncernen i sådana fall ska lämna för att visa att koncernen uppfyller kriterierna för den aktuella safe harbour-regeln eller undantaget och att fullständiga uppgifter för beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp m.m. i sådana fall inte behöver lämnas. Utformningen av tilläggsskatterapporten bedöms vara i överensstämmelse med direktivet och modellreglerna.

Regeringen anser att motsvarande lättnader bör tillämpas i svensk rätt. En koncern som använder sig av ett undantag eller en safe harbour-regel ska inte vara skyldig att lämna fler uppgifter än vad som krävs för att bedöma om kriterierna för undantaget är uppfyllda. Regeringen anser dock att det saknas skäl att i skatteförordningen särskilt föreskriva vilka uppgifter som kan undantas vid tillämpning av ett undantag eller en safe harbour-regel. Vad som kan undantas skiljer sig beroende på vilken regel som tillämpas och vilka kriterier som uppställs för det respektive undantaget eller safe harbour-regeln. Förtydliganden avseende vilka uppgifter som inte behöver lämnas i tilläggsskatterapporten när koncernen tillämpar ett undantag eller en safe harbour-regel kan i stället anges i förordning. Det kan t.ex. handla om undantag från uppgifter som krävs för att beräkna den effektiva skattesatsen eller tilläggsskattebeloppet för en stat vid tillämpning av undantaget under den inledande fasen av koncernens internationella verksamhet eller av en tillfällig safe harbour-regel enligt 8 kap. lagen om tilläggsskatt.

För att möjliggöra undantag behövs bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om undantag från uppgifter som ska lämnas i en tilläggsskatterapport.

16.5.7 När ska tilläggsskatterapporten och anmälan lämnas?

Regeringens förslag: En tilläggsskatterapport eller anmälan ska ha kommit in till Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser.

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

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 44.7 minimibeskattningsdirektivet framgår att tilläggsskatterapporten och alla relevanta anmälningar ska lämnas in till skattemyndigheten i den medlemsstat där koncernenheten är belägen senast 15 månader efter den sista dagen som årsredovisningen omfattar. Om uppgifterna avser ett övergångsår anges i artikel 51 i direktivet att tilläggsskatterapporten och de anmälningar som avses i artikel 44 ska lämnas 18 månader efter den sista dagen under det redovisade räkenskapsår som är det övergångsår som avses i artikel 47. I artikel 47.1 anges att med övergångsår för en jurisdiktion avses det första räkenskapsår under vilket en koncern omfattas av direktivets tillämpningsområde med avseende på den jurisdiktionen. Bestämmelserna har sin motsvarighet i artikel 8.1.6, 9.4.1 och 10.1 modellreglerna.

Huvudregeln är således att en tilläggsskatterapport ska ha kommit in inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten avser. Om det är första gången som lagen om tilläggsskatt tillämpas på koncernen, ska rapporten i stället ha kommit in inom 18 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten avser.

Samma tidsfrister gäller för de anmälningar som en koncernenhet är skyldig att göra. Med anmälningar avses i detta fall en anmälan om att utse en koncernenhet att lämna rapporten för de övrigas räkning i de fall det finns flera svenska koncernenheter (33 d kap. 3 § andra stycket SFL) och anmälan om vilken enhet som lämnar tilläggsskatterapporten för koncernens räkning samt i vilken stat den enheten hör hemma (33 d kap. 4 § tredje stycket SFL). Rapporten och anmälningarna ska lämnas in till Skatteverket.

Direktivet och modellreglerna föreskriver inte någon möjlighet till anstånd med att lämna tilläggsskatterapport. Möjlighet till anstånd bör därför inte heller införas i skatteförfarandelagen och sådana bestämmelser föreslås inte.

16.5.8 Formkrav

Regeringens förslag: Fastställda formulär ska användas för att lämna tilläggsskatterapport, ändring eller tillägg till en tilläggsskatterapport och anmälan om att annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att det i lag ska regleras att Skatteverket fastställer formulären.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* är positivt till förslaget förutsatt att bestämmelsen innebär att ändringar eller tillägg ska göras genom att en uppdaterad tilläggsskatterapport ska skickas in. Det bör förtydligas att det inte ska fastställas något särskilt formulär för ändringar eller tillägg, utan att det fastställda formuläret för tilläggsskatterapporten ska användas.

Skälen för regeringens förslag: Tilläggsskatterapporten ska enligt artikel 44.5 minimibeskattningsdirektivet respektive artikel 8.1.4 modellreglerna lämnas i ett standardiserat formulär. Av modellreglerna framgår att formuläret ska tas fram i enlighet med det inkluderande ramverket. Det finns inte något krav på att formuläret ska undertecknas.

Eftersom tilläggsskatterapporten ska utformas på motsvarande sätt i samtliga stater som tillämpar GloBE-reglerna och i enlighet med riktlinjerna från det inkluderande ramverket bör det i skatteförfarandelagen regleras att fastställda formulär ska användas för att lämna tilläggsskatterapport. Motsvarande krav framgår av 38 kap. 1 § SFL där det anges att fastställda formulär ska användas för att lämna bl.a. kontrolluppgifter, deklarationer och land-för-land-rapporter. Ändringar eller tillägg till en tilläggsskatterapport bör ske genom att en uppdaterad tilläggsskatterapport lämnas in. I tilläggsskatterapporten finns även möjlighet att särskilt ange att det avser en korrigerad rapport. Att ändringar och tillägg lämnas in på ett visst sätt har betydelse för Skatteverkets möjligheter att utbyta informationen med andra stater inom det kommande automatiska utbytet av tilläggsskatterapporter, vars utformning alltjämt är föremål för förhandlingar inom det inkluderande ramverket. Mot denna bakgrund bör det i 38 kap. 1 § SFL även anges att fastställda formulär ska användas för att lämna ändring eller tillägg till en tilläggsskatterapport.

I fråga om underrättelse om att en annan koncernenhet lämnar rapporten finns i direktivet eller modellreglerna inte några krav om att det ska göras i särskild form eller att en sådan underrättelse ska undertecknas. Regeringen anser att det även i fråga om anmälan om att en annan enhet ska lämna rapporten bör regleras att anmälan ska ske på ett fastställt formulär. Motsvarande krav finns bl.a. beträffande plattformsoperatörer och underrättelse om att en annan plattformsoperatör lämnar uppgifter (22 c kap. 7 § SFL).

Av 22 kap. 3 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) framgår att Skatteverket ska fastställa formulär enligt skatteförfarandelagen. Det saknas därför behov av att i lag reglera att formulären ska fastställas av Skatteverket.

Lagförslag

Förslaget medför att 38 kap. 1 § SFL ändras.

16.6 Tilläggsskattedeklaration

16.6.1 Syftet med tilläggsskattedeklaration

Regeringens förslag: En tilläggsskattedeklaration ska lämnas till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt.

Utredningens bedömning överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Promemorians förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna saknar bestämmelser om ett nationellt deklareringsförfarande. Av de inledande skälen till direktivet (skäl 22) framgår dock att den information som lämnas i en tilläggsskatterapport bör göra det möjligt för skattemyndigheterna där koncernenheterna hör hemma att bedöma riktigheten i en enhets skyldighet att betala tilläggsskatt genom tillämpning av nationella förfaranden, inbegripet nationella deklareringsförfaranden.

Tilläggsskatterapporten är ett standardiserat formulär som fastställs av det inkluderande ramverket och kommer att vara likartad avsett vilken stat som tillämpar reglerna. Rapporten kommer att innehålla de uppgifter som krävs för att bedöma om det uppkommer ett tilläggsskattebelopp för koncernen. Rapporten kommer dock inte att innehålla samtliga uppgifter som behövs för att fastställa vilka enheter som är skattskyldiga och hur mycket tilläggsskatt respektive enhet ska betala. När det exempelvis gäller kompletterande tilläggsskatt som fördelas till Sverige kommer det av tilläggsskatterapporten inte framgå vilket belopp som ska hänföras till vilken koncernenhet, eftersom regler om sådan fördelning saknas i modellreglerna. Rapporten kommer heller inte att innehålla nödvändiga uppgifter för att bedöma och beräkna nationell tilläggsskatt.

Mot denna bakgrund anser regeringen att det finns behov av ett nationellt deklareringsförfarande som kompletterar tilläggsskatterapporten. När det gäller utformning av bestämmelsen bör den följa den systematik som gäller för t.ex. preliminär skatt och slutlig skatt. Det föreslås därför att en tilläggsskattedeklaration ska lämnas till ledning för bestämmande av tilläggsskatt och att bestämmelser om tilläggsskattedeklaration tas in i skatteförfarandelagen.

Lagförslag

Förslaget medför att ett nytt kapitel, 32 a kap. SFL, och att 32 a kap. 1 § SFL införs. Förslaget medför även ändring av 1 kap. 1 § lagen (2024:000) om ändring av skatteförfarandelagen.

16.6.2 Vem ska lämna tilläggsskattedeklaration?

Regeringens förslag: En koncernenhet ska lämna en tilläggsskattedeklaration om koncernenheten är skattskyldig för ett tilläggs-

skattebelopp eller kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter.

Regeringens bedömning: Om Skatteverket har beslutat att en koncernenhet ska vara ansvarig för hela den kompletterande tilläggsskatten som fördelas till svenska koncernenheter, är den koncernenheten ansvarig för att redovisa den kompletterande tilläggsskatten för övriga koncernenheters räkning.

Skatteverket har enligt befintliga bestämmelser möjlighet att förelägga en koncernenhet att lämna en tilläggsskattedeclaration.

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens förslag och bedömning. Utredningen föreslår att en koncernenhet ska vara skyldig att lämna tilläggsskattedeclaration om det av tilläggsskatterapporten framgår att enheten ska betala tilläggsskatt eller om det allokeras kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter. Utredningen föreslår även att det särskilt ska anges att övriga koncernenheter inte ska lämna tilläggsskattedeclaration om Skatteverket har fattat beslut om att en koncernenhet ska vara ensamt ansvarig för kompletterande tilläggsskatt.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanser: *Skatteverket* anser att koncernenheter som har skatt att betala enligt lagen om tilläggsskatt ska vara deklARATIONSSKYLDIGA. Utredningens förslag är problematiskt dels eftersom innehållet i tilläggsskatterapporten på global nivå ännu inte är beslutat, dels eftersom det minskar incitamentet att ge in tilläggsskatterapporten samtidigt som Skatteverket kan behöva ägna stora resurser åt att identifiera de koncernenheter som har tilläggsskatt att betala när en tilläggsskatterapport inte har givits in. Förslaget innebär att en koncernenhet som skött sin uppgiftsskyldighet kan sägas hamna i ett sämre läge än en koncernenhet som inte fullgjort uppgiftsskyldigheten eftersom den sistnämnda enheten har en större chans att undkomma en korrekt beskattning. Skatteverket efterfrågar förtydligande avseende förhållandet mellan uppgifts- och betalningsskyldigheten i 5 kap. 6 § SFL och deklARATIONSSKYLDIGHETEN i 32 a kap. 2 § andra stycket SFL när det gäller ansvarig koncernenhet för kompletterande tilläggsskatt.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Såsom regeringen har konstaterat i avsnitt 16.5.3 har samtliga koncernenheter som utgångspunkt en skyldighet att lämna in en tilläggsskatterapport för varje beskattningsår. Under vissa omständigheter kan rapporteringsskyldigheten fullgöras av en annan koncernenhet. Uppgifterna i tilläggsskatterapporten kan visa att koncernen har en effektiv skattesats som överstiger minimiskattesatsen om minst 15 procent i samtliga jurisdiktioner där koncernen bedriver verksamhet. I dessa fall är uppgifterna i tilläggsskatterapporten tillräckliga för att bedöma att en koncernenhet inte är skyldig att betala tilläggsskatt. För det fall koncernens effektiva skattesats inte når upp till minimiskattesatsen i en eller flera jurisdiktioner ska koncernen betala tilläggsskatt. Beroende på koncernens struktur och vilken regel för tilläggsskatt som tillämpas, kan en svensk koncernenhet bli skattskyldig för ett tilläggsskattebelopp. Tilläggsskatterapporten utgör då inte ett tillräckligt underlag för att fastställa underlaget för att ta ut tilläggsskatt för en enskild koncernenhet. Ett kompletterande förfarande på nationell nivå är således

nödvändigt för att Skatteverket ska kunna fatta beslut om tilläggsskatt för svenska koncernenheter i de fall det finns tilläggsskattebelopp att betala.

Regeringen delar utredningens bedömning att det inte bör införas en skyldighet för samtliga svenska koncernenheter att lämna tilläggsskattdeklaration för varje beskattningsår. Uppgiftsskyldigheten i fråga om att koncernen har en effektiv skattesats som minst uppgår till minimiskattesatsen fullgörs genom tilläggsskatterapporten. Tilläggsskatterapporten utgör också ett tillräckligt underlag i de fall koncernen visserligen har tilläggsskattebelopp att betala men skattskyldigheten ankommer på en koncernenhet som hör hemma i en annan jurisdiktion än Sverige. Att därutöver lämna tilläggsskattdeklaration där det anges att det inte finns tilläggsskatt att betala i Sverige bidrar inte till en effektivare kontroll och medför således en onödig administrativ börda för företagen.

Inte heller bör skyldighet att deklarerera aktualiseras genom ett föreläggande från Skatteverket. Ett sådant förfarande skulle innebära stora kostnader för Skatteverket och kan även leda till ökad administrativ börda för företagen eftersom ett föreläggande skulle kunna meddelas lång tid efter beskattningsårets utgång. Deklarationskyldigheten bör i stället inträda när en koncernenhet som hör hemma i Sverige är skattskyldig för och ska betala tilläggsskatt. Det är endast i dessa fall det finns behov av kompletterande uppgifter – utöver tilläggsskatterapporten – för att Skatteverket ska kunna kontrollera skattskyldigheten, fastställa underlagen för att ta ut tilläggsskatt och beräkna dess storlek.

Utredningen har föreslagit att deklaration ska lämnas av den som skyldig att betala tilläggsskatt enligt tilläggsskatterapporten vilket innebär att deklarationskyldigheten blir beroende av vilka uppgifter koncernen själv lämnar. Utredningen framför att det möjligen skulle kunna framstå som principiellt tveksamt eftersom deklarationskyldigheten traditionellt brukar vara knuten till att en person är skattskyldig och ibland till att skatt ska betalas, men att det nationella deklarationsförfarandet bör ses som en del av en samlad och sammantagen skyldighet att lämna information och att den som lämnar felaktiga uppgifter i en rapport kan drabbas av sanktioner. En fördel, anser utredningen, är att endast de enheter som ska betala skatt enligt rapporten särskilt behöver ta del av uppgifterna och göra en egen bedömning av om de är deklarationskyldiga eller inte vilket leder till en minskad administrativ börda.

Tilläggsskatterapporten är ett standardiserat formulär som fastställs av det inkluderande ramverket och kommer att vara likartad oavsett vilken stat som tillämpar reglerna. Det är således inte möjligt för den svenska lagstiftaren att på egen hand styra över vilka uppgifter som ska framgå av rapporten. Rapporten kommer inte att innehålla alla de uppgifter som krävs för att den nationella deklarationskyldigheten ska kunna knytas till rapporten. Rapporten kommer inte att innehålla information om att en enskild koncernenhet ska betala kompletterande tilläggsskatt och inte heller innehålla tillräckliga uppgifter i fråga om nationell tilläggsskatt. De internationella förhandlingarna i fråga om det automatiska informationsutbytet fortgår alltså och det är oklart vilken information Skatteverket kommer erhålla genom det automatiska informationsutbytet i de fall tilläggsskatterapporten lämnas in i en annan jurisdiktion.

En annan nackdel med utredningens förslag är att skatteförfarandelagens bestämmelser avseende utredning och kontroll är riktade mot att

kontrollera uppgiftsskyldigheten som följer av lagen, se t.ex. revision i 41 kap. 2 § SFL. Med utredningens förslag finns ingen uppgiftsskyldighet i form av skyldighet att lämna deklaration för en svensk koncernenhet om inte vissa uppgifter framgår av tilläggsskatterapporten eller om tilläggsskatterapporten är felaktig eller bristfällig. Tilläggsskatterapporten kan komma att lämnas in i en annan jurisdiktion med vilken Sverige har ett avtal om automatiskt informationsutbyte. Det innebär att Skatteverket inte kan besluta om sanktioner för den rapporterade enheten som hör hemma i en annan jurisdiktion i de fall tilläggsskatterapporten innehåller brister eller felaktiga uppgifter.

Den som är skattskyldig i Sverige ska följa svensk skattelagstiftning. En uppgiftsskyldighet för svenska koncernenheter bör därmed lämpligen knytas till den nationella lagstiftningen. Regeringen anser därför, i likhet med *Skatteverket*, att skyldigheten att deklarerat bör inträda när en koncernenhet är skattskyldig och har ett tilläggsskattebelopp att betala enligt lagen om tilläggsskatt eller när kompletterande tilläggsskatt fördelas till svenska koncernenheter enligt 6 kap. 12 § lagen om tilläggsskatt. Med tilläggsskattebelopp avses såväl tilläggsskatt enligt huvudregeln som nationell tilläggsskatt. Med regeringens förslag underlättas även förfarandet när det gäller utredning och kontroll, eftersom sådana åtgärder är knutna till den uppgiftsskyldighet som framgår av skatteförfarandelagen och därmed skyldigheten att lämna tilläggsskattedeklaration.

I fråga om de risker utredningen har framhållit med detta förslag kan regeringen konstatera följande. Den uppgiftsskyldighet som föreskrivs enligt modellreglerna och minimibeskattningsdirektivet är omfattande och förutsätter ett stort flöde av information mellan enheterna i en koncern. Alla koncernenheter är som utgångspunkt skyldiga att lämna en tilläggsskatterapport och därmed ansvara för alla uppgifter som lämnas i den. Skillnaden när det gäller ansvaret att lämna de uppgifter som krävs blir inte mindre omfattande för att deklarationsskyldigheten anknyter till skattskyldighet och tilläggsskatt att betala enligt lag. Att skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport fullgörs av en annan koncernenhet ändrar inte utgångspunkten att uppgifterna i rapporten ska vara korrekta och tillförlitliga i syfte att ligga till grund för beslut att fastställa underlaget för att ta ut tilläggsskatten samt beräkna skatten storlek, såväl för den enskilda koncernenheten som för Skatteverket. Det saknas skäl att anta, såsom utredningen har befarat, att koncernenheter skulle komma att deklarerat trots att de är osäkra på om de är deklarationsskyldiga eller inte.

När det gäller kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter är huvudregeln att de svenska koncernenheter som ingår i koncernen vid utgången av det beskattningsår som tilläggsskatten avser, är skattskyldiga för den del av koncernens kompletterande tilläggsskatt som svarar mot de svenska koncernenheternas andel av anställda och materiella tillgångar. Om mer än en svensk koncernenhet är skattskyldig ska skatten fördelas mellan enheterna utifrån respektive enhets andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige (avsnitt 12.2.4 och 6 kap. 12 och 14 §§ lagen om tilläggsskatt). Utgångspunkten är således att var och en av de svenska koncernenheterna är skattskyldig för en del av den kompletterande tilläggsskatten som fördelas till Sverige. Det finns därför behov av att varje sådan enhet ska vara skyldig att lämna tilläggsskattedeklaration. De svenska koncernenheterna har dock, enligt

regeringens förslag, möjlighet att ansöka om att en av dem ska vara ansvarig för hela den kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter (se avsnitt 12.2.5 och 6 kap. 15 § lagen om tilläggsskatt). Om samtliga svenska koncernenheter ansöker om det och Skatteverket beslutar att en koncernenhet ska vara ansvarig för hela den kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter, ska den ansvariga enheten, med regeringens förslag, redovisa och betala den kompletterande tilläggsskatten och i övrigt företräda koncernenheterna i frågor som rör sådan skatt. En bestämmelse med denna innebörd föreslås införas i 5 kap. 6 § SFL, vilket behandlas i avsnitt 12.2.5. Ansvaret för att redovisa skatten innefattar skyldighet att deklarerat för de övriga koncernenheternas räkning och detta behöver därför inte anges särskilt i bestämmelsen om vem ska deklarerat i 32 a kap. SFL. Motsvarande ordning gäller även i andra fall när det är en för skatteförandet särskild företrädare som ska lämna deklarat, t.ex. en huvudman för en mervärdesskattegrupp. Det finns således inte något behov av förtydligande i lag, på så sätt som utredningen har föreslagit, att övriga koncernenheter då inte är skyldiga att lämna tilläggsskattedeklarat. Någon ändring av utredningens förslag i sak är inte avsedd och övriga koncernenheter ska inte vara skyldiga att deklarerat i de fall de har utsett en ansvarig koncernenhet som är uppgifts- och betalningsskyldig för de övriga koncernenheternas räkning. Den ansvariga koncernenhetens skyldighet att lämna tilläggsskattedeklarat framgår av den föreslagna 32 a kap. 2 § SFL medan den föreslagna 5 kap. 6 § SFL förtydligar att uppgiftsskyldigheten avser hela den kompletterande tilläggsskatten och att även i övrigt företräda koncernenheterna i frågor som rör sådan skatt.

När det gäller Skatteverkets möjligheter att förelägga en skattskyldig att inkomma med deklarat gör regeringen följande överväganden. Bestämmelser om föreläggande finns i 37 kap. SFL. Av 2 § första stycket framgår att Skatteverket får förelägga den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. att fullgöra skyldigheten. Bestämmelsen är även tillämplig i de fall Skatteverket har beslutat att en koncernenhet ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt enligt 6 kap. 15 § lagen om tilläggsskatt, eftersom uppgiftsskyldighet framgår av den föreslagna 32 a kap. 2 § tillsammans med 5 kap. 6 § SFL. Av 4 § framgår att Skatteverket får förelägga den som inte är skyldig att lämna deklarat att göra det. Bestämmelsen är tillämplig för en koncernenhet även om enheten anser att den inte är skattskyldig för ett tilläggsskattebelopp eller kompletterande tilläggsskatt som fördelats till svenska koncernenheter. Om Skatteverket har beslutat att en koncernenhet ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt enligt 6 kap. 15 § lagen om tilläggsskatt men den utsedda enheten inte fullgör sin skyldighet, kan Skatteverket med stöd av 37 kap. 4 § SFL även förelägga en annan av de svenska koncernenheter att lämna deklarat.

Befintliga bestämmelser i 37 kap. 2 och 4 §§ SFL är således tillräckliga för att säkerställa Skatteverkets möjligheter att förelägga den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeklarat att göra det samt förelägga den som inte är skyldig att lämna tilläggsskattedeklarat att ändå göra det. Om det saknas uppgifter för att bedöma om koncernenheter är uppgiftsskyldiga, anges i 37 kap. 6 § SFL att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift

som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten. Regeringen bedömer därför att befintliga bestämmelser i 37 kap. SFL är tillräckliga och att det saknas behov av kompletterande bestämmelser när det gäller möjlighet att förelägga en koncernenhet att inkomma med tilläggs-skattedeklaration.

Lagförslag

Förslaget medför att 32 a kap. 2 § SFL införs.

16.6.3 Vad ska en tilläggs-skattedeklaration innehålla?

Regeringens förslag: En tilläggs-skattedeklaration ska innehålla

- nödvändiga identifikationsuppgifter,
- uppgift om vilken enhet som lämnar tilläggs-skatterapport,
- uppgift om att den deklarationsskyldiga enheten har tagit del av rapporten,
- de uppgifter som behövs för att fördela kompletterande tilläggs-skatt, och
- de uppgifter som behövs för beräkning av nationell tilläggs-skatt enligt lagen om tilläggs-skatt.

Den som är deklarationsskyldig ska också lämna de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt beslut om tilläggs-skatt.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att en koncernenhet i tilläggs-skattedeklarationen ska godkänna uppgifterna i en tilläggs-skatterapport och att, om en uppgift är felaktig eller saknas, koncernenheten genom ändring eller tillägg ska lämna de uppgifter som behövs. Vidare föreslås att om någon tilläggs-skatterapport inte lämnas av enheten eller annan enhet i koncernen, ska en tilläggs-skatterapport i stället biläggas deklarationen. Utredningen föreslår inte att tilläggs-skattedeklarationen ska innehålla de uppgifter som behövs för beräkning av nationell tilläggs-skatt enligt lagen om tilläggs-skatt.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: Skatteverket föreslår att paragrafen kompletteras med att tilläggs-skattedeklarationen även ska innehålla ”de uppgifter som behövs för beräkning av skatt enligt lagen om tilläggs-skatt” eftersom det kan behövas fler uppgifter i deklarationen för att det ska vara möjligt att bedöma uppgifternas riktighet. Eftersom innehållet i tilläggs-skatterapporten på global nivå ännu inte är beslutat är det inte givet att samtliga uppgifter där uppgifterna är redovisade på enhetsnivå kommer att finnas i den slutliga versionen av rapporten. Vidare är det alltså okänt vilka uppgifter Skatteverket kommer att få genom informationsutbyte, när tilläggs-skatterapporten lämnas in i en annan stat eller jurisdiktion. Om den globala tilläggs-skatterapporten inte omfattar information på enhetsnivå utan aggregerat per stat kommer Skatteverket inte att kunna bedöma vissa beräkningar som koncernerna ska göra enligt lagstiftningen. Det kan t.ex. handla om hur företagen har tillämpat bestämmelser som finns i 3 kap. lagen om tilläggs-skatt och särskilt regler kring hur uppskjuten skatt ska beräknas och justeras. För vissa uppgifter kommer en enhet att kunna ha

ett stort positivt tal medan det för en annan enhet finns ett stort negativt tal. På aggregerad nivå kommer denna typ av stora värden inte att synas om informationen lämnas aggregerat per stat. För att kunna identifiera skatterisker kommer det då vara nödvändigt att enheten lämnar vissa uppgifter i sin tilläggs-skattedeklaration. Behovet av ett krav på godkännande av samt att göra ändringar och tillägg i en tilläggs-skatterapport bör övervägas närmare när innehållet i den slutliga tilläggs-skatterapporten på global nivå är beslutat och när omfattningen av informationsutbytet är känt. Det är för närvarande svårt att uttala sig om huruvida kravet är ändamålsenligt. Skatteverket framför även att förslaget att en tilläggs-skatterapport i vissa fall ska biläggas tilläggs-skattedeklarationen skiljer sig från vad som är brukligt vid bristande uppgiftslämnande enligt skatteförfarandelagen och bör utgå.

Skälen för regeringens förslag: Det standardiserade formuläret för tilläggs-skatterapporten har fastställts av det inkluderande ramverket i juli 2023. De internationella förhandlingarna fortgår alltjämt när det gäller frågan om det automatiska informationsutbytet. Rapporten innehåller de uppgifter som föreskrivs i minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna. Utgångspunkten är således att tilläggs-skatterapporten i stort innehåller de uppgifter som Skatteverket behöver för riskbedömning och beräkning av tilläggs-skatt, med undantag för fördelning av kompletterande tilläggs-skatt som fördelats till Sverige mellan svenska koncernenheter när det finns fler än en koncernenhet samt beräkning av nationell tilläggs-skatt. Tilläggs-skattedeklarationen ska utgöra ett komplement till tilläggs-skatterapporten och ska inte innehålla motsvarande uppgifter som ska anges i rapporten. Av introduktionen till den av det inkluderande ramverket fastställda tilläggs-skatterapporten klagörs att stater är fria att begära kompletterande uppgifter utöver de som ska anges i rapporten och att sådana uppgifter kan behövas för att t.ex. fastställa skattskyldighet. Staterna uppmanas dock att avhålla sig från att rutinmässigt begära uppgifter utöver tilläggs-skatterapporten för beräkning av en koncernenhets skyldighet att betala tilläggs-skatt. Regeringen bedömer att det inte är aktuellt att, såsom *Skatteverket* föreslår, införa en bestämmelse med innebörden att deklarationen ska innehålla de uppgifter som behövs för beräkning av skatt enligt lagen om tilläggs-skatt. En sådan bestämmelse är alltför generell och riskerar att deklarationen kommer innehålla motsvarande uppgifter som ska framgå av tilläggs-skatterapporten. När det gäller nationell tilläggs-skatt kommer dock tilläggs-skatterapporten inte innehålla alla de uppgifter som behövs för att korrekt bedöma skattskyldighet för nationell tilläggs-skatt eller beräkna skattens storlek. Tilläggs-skattedeklarationen behöver därför innehålla sådana uppgifter. Regeringen anser därför, mot bakgrund av Skatteverkets förslag, att det i fråga om nationell tilläggs-skatt är lämpligt att tilläggs-skattedeklarationen ska innehålla de uppgifter som behövs för beräkning av nationell tilläggs-skatt enligt lagen om tilläggs-skatt. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen kompletteras med en punkt med denna innebörd.

Såsom utredningen har föreslagit bör tilläggs-skattedeklarationen innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om vilken enhet som lämnar tilläggs-skatterapporten och att den deklarationsskyldige har tagit del av rapporten. Det sistnämnda förtydligar att innehållet i tilläggs-skatterapporten är känt för den deklarationsskyldige och har bl.a.

betydelse för Skatteverkets skyldighet att kommunicera uppgifter enligt 40 kap. 3 § SFL.

Eftersom uppgifter som krävs för beräkning av hur kompletterande tilläggsskatt ska fördelas mellan de svenska koncernenheterna inte framgår av tilläggsskatterapporten behöver deklarationen innehålla uppgift om detta i de fall kompletterande tilläggsskatt fördelats till Sverige. Bestämmelser om hur kompletterande tilläggsskatt ska fördelas mellan svenska koncernenheter framgår av 6 kap. 12 § lagen om tilläggsskatt. Uppgifter ska därför lämnas som krävs bl.a. för beräkning av andel anställda och materiella tillgångar i Sverige. Sådana uppgifter behöver dock inte lämnas om de svenska koncernenheterna har utsett en koncernenhet att ansvara för hela den kompletterande tilläggsskatt som fördelas till de svenska koncernenheterna. I sådana fall krävs ingen beräkning av hur den kompletterande tilläggsskatten ska fördelas mellan koncernenheterna, eftersom den utsedda koncernenheten ansvarar för hela den kompletterande tilläggsskatten.

Slutligen bör deklarationen innehålla övriga uppgifter som är nödvändiga för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut om tilläggsskatt. Bestämmelsen motsvarar 31 kap. 3 § SFL i fråga om inkomstdeklaration. En skyldighet att lämna de övriga uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut om tilläggsskatt innebär att utelämnandet av sådana uppgifter innebär att oriktiga uppgifter har lämnats vilket medför grund för såväl skattetillägg som efterbeskattning. I det fall tilläggsskatterapporten innehåller felaktiga uppgifter som medför att det inte är möjligt att korrekt beräkna och fastställa tilläggsskatt att betala för den deklarationsskyldige, är den deklarationsskyldige med denna bestämmelse skyldig att lämna sådana uppgifter som krävs för att Skatteverket ska fatta ett riktigt beslut. Detta oavsett om tilläggsskatterapporten har lämnats in av den svenska koncernenheten eller annan koncernenhet. Avsaknaden av kompletterande uppgifter i ett sådant fall innebär att den deklarationsskyldige anses ha lämnat en oriktig uppgift. Bestämmelsen är av central betydelse och bör därför lyftas fram och placeras i en egen paragraf.

Utredningen har föreslagit att en koncernenhet i en deklaration ska godkänna uppgifterna i tilläggsskatterapporten och att enheten i deklarationen ska ges möjlighet att göra ändringar eller tillägg till uppgifterna i rapporten. Liksom Skatteverket har påpekat kan ändamålsenligheten av ett sådant förslag ifrågasättas. Uppgiften är inte nödvändig för att det ska vara möjligt att påföra rapportavgift för den enhet som har lämnat tilläggsskatterapporten eller skattetillägg i de fall en enhet lämnar oriktiga uppgifter eller underlåter att lämna tilläggsskattedeklaration.

Om en uppgift i tilläggsskatterapporten är felaktig eller saknas, bör det rimligen rättas till genom att en ny tilläggsskatterapport med korrekta uppgifter lämnas in. Regeringen anser därför att det saknas skäl att särskilt föreskriva att det i deklarationen ska lämnas de uppgifter som behövs för att komplettera tilläggsskatterapporten. I detta hänseende är det tillräckligt att, som föreslagits ovan, föreskriva att deklarationen ska innehålla de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt beslut om tilläggsskatt.

Såsom Skatteverket har framfört saknas även behov av att särskilt föreskriva att en tilläggsskatterapport ska biläggas deklarationen för det

fall Skatteverket förelägger en enhet att inkomma med en tilläggsskatte-deklaration och det inte tidigare lämnats in en tilläggsskatterapport. Att Skatteverket har möjlighet att förelägga en enhet att lämna tilläggs-skatterapport framgår av 37 kap. 2 § SFL och behöver därför inte föreskrivas särskilt.

Lagförslag

Förslaget medför att 32 a kap. 3 och 4 §§ SFL införs.

16.6.4 När ska en tilläggsskattedeklaration lämnas?

Regeringens förslag: En koncernenhet ska lämna tilläggsskatte-deklaration senast en månad efter den dag tilläggsskatterapporten senast ska lämnas.

En tilläggsskattedeklaration ska lämnas till Skatteverket eller till ett mottagningsställe som har godkänts av Skatteverket.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår inte att en deklaration även ska kunna lämnas in till ett mottagningsställe som har godkänts av Skatteverket.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanser har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: En koncernenhet behöver ta del av uppgifter i tilläggsskatterapporten för att korrekt bedöma och beräkna om enheten ska betala tilläggsskatt och med vilket belopp. I förhållande till tilläggsskatterapporten kan det också vara aktuellt att redovisa andra uppgifter. Den svenska enheten kommer behöva tid på sig för att gå igenom uppgifterna i tilläggsskatterapporten och lämna eventuella tillägg och ändringar. Det är därför rimligt, såsom utredningen föreslagit, att tidsfristen för att lämna tilläggsskattedeklaration är längre än vad som gäller för tilläggsskatterapporten.

Mot denna bakgrund anser regeringen att tilläggsskattedeklaration ska ha inkommit till Skatteverket senast en månad efter den dag tilläggs-skatterapporten senast ska lämnas in. Normalt ska tilläggsskatterapporten ha kommit in inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten avser. Tilläggsskattedeklarationen ska då lämnas in 16 månader efter beskattningsårets utgång. Vad som avses med beskattningsår följer av lagen om tilläggsskatt, se avsnitt 16.3.

I vissa fall ska tilläggsskatterapporten ha kommit in inom 18 månader efter utgången av beskattningsåret. Den förlängda tidsfristen gäller om det är första gången koncernen omfattas av tillämpningsområdet av lagen om tilläggsskatt. Tilläggsskattedeklarationen ska då lämnas in senast 19 månader efter utgången av det aktuella beskattningsåret.

Om tilläggsskattedeklarationen lämnas efter föreläggande från Skatteverket ska deklarationen ha kommit in inom den tid som anges i föreläggandet. Det behöver inte anges i lag.

Såsom utredningen har föreslagit ska tilläggsskattedeklarationen lämnas till Skatteverket med tillägg att deklarationen även kan lämnas in till ett mottagningsställe som har godkänts av Skatteverket (jfr 32 kap. 3 § SFL). När det gäller utformningen anser regeringen att bestämmelsen bör tas in

i paragrafen som behandlar frågan om när en tilläggsskatterapporten ska lämnas i stället för att regleras tillsammans med frågan om vem som ska lämna en tilläggsskattedeclaration. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen tas in i ett eget stycke.

Lagförslag

Förslaget medför att 32 a kap. 5 § SFL införs.

16.6.5 Anstånd med att lämna deklARATION

Regeringens förslag: Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket bevilja anstånd med att lämna tilläggsskattedeclaration. Anstånd får beviljas i högst tre månader. Anstånd kan beviljas efter ansökan från den som ska lämna en tilläggsskattedeclaration eller från den som i näringsverksamhet lämnar deklARATIONshjälp.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: På motsvarande sätt som gäller för inkomstdeklARATION och skattedeclaration, bör det införas en möjlighet för Skatteverket att, efter ansökan från koncernenheten som ska lämna en tilläggsdeklARATION, bevilja anstånd med att lämna deklARATIONen. Anstånd bör ges om det finns särskilda skäl. Ansökan bör även kunna göras av den som i näringsverksamhet lämnar deklARATIONshjälp. Anstånd får beviljas i högst tre månader.

Lagförslag

Förslaget medför att 36 kap. 1 § SFL ändras och att 36 kap. 7 § SFL införs.

16.6.6 Formkrav

Regeringens bedömning: Befintliga bestämmelser som avser när fastställda formulär ska användas, vilka uppgifter som ska undertecknas och vem som ska underteckna uppgifterna är tillämpliga på tilläggsskattedeclarationer.

Skatteverket kan bedöma och bestämma i vilken form uppgiftsskyldighet enligt skatteförfarandelagen ska fullgöras, exempelvis om uppgifterna ska lämnas genom elektronisk eller pappersbaserad kommunikation.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens bedömning.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: FAR anser att det bör vara tillåtet att lämna in tilläggsskatterapport och -deklARATION på blanketter som utfärdats i en annan medlemsstat med de justeringar som kan följa av valutaeffekter och liknande. Sverige bör sträva efter att EU fastställer enhetliga blanketter där endast språket skiljer sig åt. Eftersom frågan är under beredning på internationell nivå bör frågan bevakas i den fortsatta beredningen.

Skälen för regeringens bedömning: Bestämmelser om formkrav finns i 38 kap. SFL. Enligt 38 kap. 1 § 3 SFL anges att fastställda formulär ska användas för att lämna deklARATIONER. Bestämmelsen gäller samtliga deklARATIONER som ska lämnas enligt lagen. Regeringen instämmer med utredningens förslag att fastställda formulär ska användas för att lämna tilläggsskattedeklARATION. Eftersom syftet med tilläggsskatterapporten är att komplettera med de uppgifter som krävs för att ta ut tilläggsskatt i Sverige är det inte aktuellt att, såsom FAR föreslår, möjliggöra för deklARATIONSSKYLDIGA att lämna tilläggsskattedeklARATION genom ett formulär som fastställts av en annan medlemsstat. Som framgår av avsnitt 16.5.4 ska emellertid en tilläggsskatterapport lämnas genom ett standardiserat formulär som är likalydande i alla stater som tillämpar GloBE-reglerna.

Av 38 kap. 2 § 1 och 3 § SFL framgår att uppgifter i en deklARATION ska undertecknas och att uppgifterna ska undertecknas av den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare samt i vilka fall uppgifterna får undertecknas av ett ombud. Bestämmelserna gäller samtliga deklARATIONER som ska lämnas enligt lagen.

Med hänsyn till regeringens förslag att förfarandet vid uttag av tilläggsskatt ska regleras i skatteförfarandelagen är befintliga bestämmelser tillräckliga och det saknas behov av kompletteringar i lag.

När det gäller i vilken form uppgiftsskyldighet enligt skatteförfarandelagen ska fullgöras har regeringen tidigare uttalat att det är Skatteverket som bäst kan bedöma och bestämma vilken form för uppgiftslämnandet som bäst uppfyller syftet med att uppgifterna lämnas. Om samma mål med uppgiftslämnandet kan uppnås när uppgiftslämnande endast kan göras digitalt finns det enligt regeringens mening inget hinder mot att så sker. Eftersom det är Skatteverket som fastställer formulären för uppgiftslämnandet bör det också vara Skatteverket som kan avgöra om enbart elektroniskt uppgiftslämnande är lämpligt och möjligt (prop. 2022/23:6 s. 136 och 137).

16.7 Utredning, kontroll och tvångsåtgärder

16.7.1 Föreläggande

<p>Regeringens bedömning: Bestämmelserna om föreläggande i skatteförfarandelagen behöver inte kompletteras.</p>
--

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens bedömning. Utredningen föreslår att föreläggande även kan avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av annans skattskyldighet enligt lagen om tilläggsskatt.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för regeringens bedömning: I 37 kap. SFL finns bestämmelser om förelägganden. Då bestämmelser om tilläggsskattedeklARATION införs i 32 a kap. SFL och tilläggsskatterapport införs i 33 d kap. SFL, blir vissa befintliga bestämmelser i 37 kap. SFL tillämpliga. Det gäller bl.a. bestämmelserna om föreläggande att fullgöra uppgiftsskyldighet i 37 kap.

2 § SFL, föreläggande att medverka personligen i 37 kap. 3 § SFL, kontroll av egen uppgifts- eller dokumentationsskyldighet i 37 kap. 6 § SFL samt utbyte av upplysningar med en annan stat eller utländsk jurisdiktion i 37 kap. 11 § SFL.

I 37 kap. 9 § SFL ges Skatteverket befogenhet att besluta om s.k. tredjemansföreläggande, dvs. ett föreläggande som syftar till kontroll av någon annan än den som föreläggandet riktas mot. Föreläggandet ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL eller kan fullgöra sådan uppgiftsskyldighet. Tredjemansföreläggande kan därför bli aktuellt t.ex. för kontroll av uppgiftsskyldigheten avseende tilläggsskattedeclaration i förslaget till 32 a kap. SFL och tilläggs-skatte rapport i förslaget till 33 d kap. SFL.

Avslutningsvis kan framhållas att utredningen föreslog att en koncernenhet ska vara skyldig att lämna tilläggsskattedeclaration om det av tilläggsskatte rapporten framgår att enheten ska betala tilläggsskatt eller om det fördelas kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter. Utredningen föreslog därför att föreläggande även kan avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av annans skattskyldighet enligt lagen om tilläggsskatt. Regeringen föreslår emellertid i denna lagrådsremiss att en koncernenhet ska lämna en tilläggsskattedeclaration om koncernenheten är skattskyldig för ett tilläggsskattebelopp eller om det fördelas kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter. Detta framgår av avsnitt 16.6.2. Föreläggandemöjligheten behöver därför inte, vilket utredningen föreslog, avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av annans skattskyldighet enligt lagen om tilläggsskatt.

16.7.2 Vitesföreläggande

Regeringens förslag: Ett föreläggande får inte förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till rapportavgift, och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Regeringens bedömning: Skatteverket har enligt befintliga bestämmelser möjlighet att förena ett föreläggande med vite.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens förslag och bedömning.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Skatteverket har möjlighet att utfärda förelägganden vid olika situationer enligt bestämmelserna i 37 kap. SFL.

Ett föreläggande får, enligt 44 kap. 2 § SFL, förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs. Ett föreläggande får emellertid, enligt 44 kap. 3 § SFL, inte förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift eller kontrollavgift, och

föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. För att förbudet mot att förena förelägganden med vite även ska gälla för det fall det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som kan leda till den föreslagna sanktionen rapportavgift, och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen, behöver 44 kap. 3 § SFL kompletteras i detta avseende. Rapportavgift berörs närmare i avsnitt 16.8.5.

Frågor om utdömande av vite prövas av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av den som föreläggandet gäller när ansökan om utdömande görs. Detta framgår av 44 kap. 4 § SFL.

Lagförslag

Förslaget medför att 44 kap. 3 § SFL ändras.

16.7.3 Revision

Regeringens bedömning: Skatteverket har enligt befintliga bestämmelser möjlighet att besluta om revision för att kontrollera att uppgiftsskyldigheten har fullgjorts och att det finns förutsättningar för att fullföra uppgiftsskyldighet med avseende på de uppgifter som ska lämnas i en tilläggsskattedeclaration och i en tilläggsskatterapport.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens bedömning. Utredningen föreslår att Skatteverket ska få besluta om revision för att kontrollera att skattskyldighet enligt lagen om tilläggsskatt fullgjorts eller att det finns förutsättningar att fullgöra skattskyldighet enligt lagen om tilläggsskatt som kan antas uppkomma.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg* anser att det bör klargöras i vilka fall det inte räcker med att kontrollera att uppgiftsskyldigheter har fullgjorts eller kan fullgöras utan där det också finns behov av att kontrollera att skattskyldigheten har fullgjorts eller kan fullgöras. *Skatteverket* anser att det inte finns behov av kontroll av skattskyldighet, om koncernenheter som har skatt att betala enligt lagen om tilläggsskatt ska vara deklARATIONSSKYLDIGA.

Skälen för regeringens bedömning: I 41 kap. SFL finns bestämmelser om revision. När det gäller tilläggsskatt kommer Skatteverket som utgångspunkt ha tillgång till en tilläggsskatterapport och eventuellt en tilläggsskattedeclaration. Utredningen föreslog att en koncernenhet ska vara skyldig att lämna tilläggsskattedeclaration om det av tilläggsskatterapporten framgår att enheten ska betala tilläggsskatt eller om det fördelas kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter.

Utredningen föreslog därför att Skatteverket skulle få möjlighet att besluta om revision för att kontrollera att skattskyldighet enligt lagen om tilläggsskatt har fullgjorts och att det finns förutsättningar att fullgöra skattskyldighet enligt lagen om tilläggsskatt som kan antas uppkomma.

Regeringen föreslår emellertid i denna lagrådsremiss att en koncernenhet ska lämna en tilläggsskattedeclaration om koncernenheten är skattskyldig för ett tilläggsskattebelopp eller om det fördelas

kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter. Detta framgår av avsnitt 16.6.2.

Regeringen anser att det, på samma sätt som vid ordinarie skatteförfarande, ska finnas en möjlighet för Skatteverket att kontrollera underlaget genom revision. Då bestämmelser om tilläggsskattedeklaration införs i 32 a kap. SFL och tilläggsskatterapport införs i 33 d kap. SFL, blir vissa befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen tillämpliga. Det gäller t.ex. Skatteverkets möjlighet att besluta om revision för att kontrollera att uppgiftsskyldighet enligt skatteförfarandelagen har fullgjorts enligt 41 kap. 2 § första stycket 1 SFL. Något behov av komplettering av reglerna om revision behövs således inte till skillnad mot vad som föreslås i utredningen, vilket även *Skatteverket* lyfter fram, eftersom koncernenheter som har skatt att betala enligt lagen om tilläggsskatt enligt förslaget i denna lagrådsremiss ska vara deklareringskyldiga. Därigenom behöver inget ytterligare klargörande, vilket *Kammarrätten i Göteborg* efterfrågat för det fall kontroll av skattskyldigheten skulle göras.

Även 41 kap. 2 a SFL gällande utbyte av upplysningar med annan stat eller jurisdiktion blir tillämplig utan att någon ändring behöver göras i den bestämmelsen. Det skulle kunna bli aktuellt att andra länder kommer att begära upplysningar från Skatteverket gällande koncernenheter i Sverige som har betydelse för deras beslut om tilläggsskatt.

Beslut om revision är en ingripande åtgärd. Proportionalitetsprincipen gäller därför för ett beslut om revision. Beslutet får därmed endast fattas om beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse.

16.8 Sanktioner

16.8.1 Direktivet och modellreglerna

I inledningen till minimibeskattningsdirektivet framhålls att effektiviteten och rättvisan i den globala minimiskattereformen i hög grad är beroende av att den genomförs i hela världen. För att säkerställa att bestämmelserna efterlevs bör medlemsstaterna därför införa lämpliga sanktioner (skäl 25). Direktivet innebär därmed en skyldighet att införa sanktioner för överträdelse av de nationella bestämmelser som antagits utifrån direktivet. I direktivet och modellreglerna finns vissa generella bestämmelser om sanktioner. Hur sanktionerna närmare ska se ut är dock upp till respektive medlemsstat att bestämma.

Skyldigheten att införa sanktioner finns i artikel 46 minimibeskattningsdirektivet. Sanktionerna ska gälla för nationella bestämmelser som rör koncernenheters skyldighet att deklarerat och betala sin andel av tilläggsskatten och medlemsstaterna ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de nationella bestämmelserna tillämpas på ett effektivt sätt. Sanktionerna ska vidare vara proportionella och avskräckande.

Av de inledande skälen till direktivet framgår att medlemsstaterna vid fastställandet av sanktioner bör ta särskild hänsyn till att risken för att en koncern inte rapporterar den information som krävs för tillämpning av

kompletteringsregeln ska motverkas. För att åtgärda denna risk bör medlemsstaterna införa ”avskräckande sanktioner” (skäl 25).

I modellreglerna finns bestämmelser om sanktioner i artikel 8.1.8. Det framgår att ett lands regler om påföljder och sanktioner ska vara tillämpliga gällande tilläggsskatterapporten (”GloBE Information return”). Av kommentaren till modellreglerna framgår att detta innebär att nationella påföljds- eller sanktionsbestämmelser ska aktualiseras om rapporten inte lämnas in i tid eller om den innehåller oriktig eller bristfällig information. Det är upp till respektive land att välja att antingen utvidga befintliga påföljds- eller sanktionsregler, eller att införa nya regler. Införs nya påföljder eller sanktioner bör dessa stå i proportion till påföljder eller sanktioner som gäller för andra skyldigheter som liknar skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport (kommentar till artikel 8.1.8 i modellreglerna).

16.8.2 Sanktioner ska riktas mot svenska koncernenheter eller en huvudenhet för ett fast driftställe

Regeringens bedömning: Sanktioner kan endast riktas mot svenska koncernenheter och huvudenheten för ett fast driftställe som omfattas av lagen om tilläggsskatt.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Promemorian bedömning: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för regeringens bedömning: Det är endast svenska koncernenheter som omfattas av lagen om tilläggsskatt och som är skattskyldiga för tilläggsskatt. Detta framgår av avsnitt 11 och 12. När det gäller fasta driftställen är det huvudenheten som fullgör skyldigheterna enligt lagen. Sanktioner kan endast riktas mot koncernenheter som omfattas av lagen om tilläggsskatt respektive en huvudenhet för ett fast driftställe.

16.8.3 Vilka sanktioner bör införas och tillämpas?

Regeringens bedömning: Rapportavgift bör införas i form av en ny särskild avgift i skatteförfarandelagen. Befintliga bestämmelser gällande särskilda avgifter i form av förseningsavgift och skattetillägg bör tillämpas.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens bedömning.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* anser att det bör utredas om ett separat sanktionssystem kan införas. Enligt advokatsamfundet tar utredningen inte i tillräcklig utsträckning i beaktande tilläggsskattens särdrag vid bedömningen om befintliga sanktionsregler är ändamålsenliga. Advokatsamfundet ifrågasätter även om det är motiverat att koppla på de vanliga sanktionsbestämmelserna.

Skälen för regeringens bedömning: Utifrån de uppställda kraven i direktivet och modellreglerna gör regeringen bedömningen att Sverige har

en skyldighet att införa sanktioner som gäller skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport respektive skyldigheten att lämna tilläggsskattedeclaration. Regeringen anser att det dels behövs sanktioner som kan användas om tilläggsskatterapporten eller tilläggsskattedeclarationen inte lämnas in i tid, dels sanktioner som kan användas om dessa innehåller felaktiga eller bristfälliga uppgifter. Det bör även finnas sanktioner som kan användas om en enhet i övrigt lämnar oriktiga uppgifter till ledning för egen beskattning.

Det bör införas en förseningsavgift för det fall tilläggsskatterapporten eller tilläggsskattedeclarationen inte lämnas in i tid. Vidare bör en ny sanktion, rapportavgift, införas som sanktion för det fall att rapporten innehåller fel eller brister. Regeringen gör även bedömningen att reglerna om skattetillägg i skatteförfarandelagen ska tillämpas. De närmare skälen för och utformningen av dessa avgifter framgår nedan.

Medlemsstaterna är, vilket framgår av avsnitt 16.8.1, skyldiga att införa sanktioner för att säkerställa att de nationella bestämmelserna tillämpas på ett effektivt sätt. Sanktionerna ska vidare vara proportionella och avskräckande. I likhet med förfarandet i övrigt bör de sanktioner som tillämpas och införs avseende tilläggsskatten regleras i skatteförfarandelagen. Några starka skäl mot att sanktionerna ska regleras i skatteförfarandelagen har enligt regeringens bedömning inte kommit fram. Det framstår därför som lämpligt att, till skillnad från vad *Sveriges advokatsamfund* fört fram, förseningsavgift och skattetillägg tillämpas och den föreslagna rapportavgiften införs i skatteförfarandelagen. På så sätt tillgodoses de rättssäkerhetskrav som är nödvändiga vid sanktioner av denna typ. I följande avsnitt redogörs närmare för regeringens överväganden i dessa delar.

16.8.4 Förseningsavgift

Regeringens förslag: En förseningsavgift om 25 000 kronor ska införas som sanktion för det fall att en tilläggsskatterapport eller en tilläggsskattedeclaration inte lämnas in i tid.

Den uppgiftsskyldige ska inte anses ha lämnat tilläggsskattedeclaration, om uppgifterna i deklARATIONEN är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.

Om den som är skyldig att lämna tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeclaration inte har gjort det inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten enligt lagen skulle ha fullgjorts, ska en andra förseningsavgift tas ut. Om skyldigheten inte har fullgjorts efter ytterligare två månader, ska en tredje förseningsavgift tas ut.

Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat tilläggsskattedeclaration inte har undertecknat uppgifterna, ska Skatteverket först förelägga den uppgiftsskyldige att göra det. Förseningsavgift ska tas ut bara om föreläggandet inte följs. Avgiften ska även i detta fall uppgå till 25 000 kronor.

För en koncernenhet som har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten ska förseningsavgift tas ut först om Skatteverket inte har mottagit en tilläggsskatterapport inom två år från beskattningsårets utgång. En andra förseningsavgift ska då tas ut först

om Skatteverket inte har mottagit en tilläggsskatterapport inom 27 månader från beskattningsårets utgång. Om Skatteverket inte har mottagit någon tilläggsskatterapport inom 29 månader från beskattningsårets utgång ska en tredje förseningsavgift tas ut.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *SVCA* anser att sanktionsreglerna bör utformas tydligare och mer konkret för att ge berörda koncerner en möjlighet att på ett effektivt och korrekt sätt anpassa sig till de nya reglerna. *Regelrådet* önskar ett något mer utvecklande resonemang kring förseningsavgiftens storlek. *Sveriges advokatsamfund* ifrågasätter om storleken på förseningsavgiften är rimlig eller lämplig mot bakgrund av förslagets administrativt betungande karaktär och tilläggsskattereglernas särdrag. *Stockholms stad* och *SKR* ifrågasätter om förseningsavgiften är väl avvägd och proportionerlig. *Malmö stad* anser att sanktionsavgiften är orimligt hög.

Skälen för regeringens förslag

Om tilläggsskattedeklaration inte lämnas in i tid

Om en tilläggsskattedeklaration inte lämnas in i tid bör det finnas möjlighet för Skatteverket att, precis som vid förfarandet vid uttag av andra skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen, påföra förseningsavgift. Avgiften bör omfatta uppgiftsskyldighet som följer direkt av lagen, men också uppgiftsskyldighet som uppkommer först efter föreläggande (jfr prop. 2010/11:165 s. 927).

Med uttrycket ”i rätt tid” avses deklarationstidpunkten enligt förslaget till 32 a kap. 5 § SFL. Om anstånd med att lämna deklaration har medgetts är det i stället den tid som anges i anståndsbeslutet som gäller. För den som är uppgiftsskyldig på grund av ett föreläggande är ”rätt tid” den dag som anges i föreläggandet (jfr prop. 2010/11:165 s. 927). Förseningsavgiftens utformning har således sin grund i befintlig reglering i skatteförfarandelagen. Berörda koncerner får därför, vilket *SVCA* hyser farhågor kring, en möjlighet att på ett effektivt och korrekt sätt anpassa sig till de nya reglerna i denna del då dessa bygger på ett välkänt system.

Storleken på den högsta enskilda förseningsavgiften enligt 48 kap. 6 § SFL är 6 250 kronor. Regeringen anser emellertid att det beloppet är för lågt för att vara ett effektivt påtryckningsmedel för att förmå enheter som är skyldiga att lämna tilläggsskattedeklaration att göra det. Det handlar i dessa fall ofta om koncerner som har en årlig intäkt överstiger beloppsgränsen på minst 750 miljoner euro, som i god tid bör veta om att deklaration ska lämnas. Förseningsavgiften bör därför vara högre än de befintliga förseningsavgifter som gäller enligt befintliga regler i skatteförfarandelagen. Avgiften måste dock fortfarande vara proportionerlig, vilket innebär att den inte kan sättas till ett alltför högt belopp. Regeringen anser därför att förseningsavgiften bör vara 25 000 kronor. Storleken på förseningsavgiften framstår därför, till skillnad mot vad *Malmö stad*, *Stockholms stad*, *Sveriges advokatsamfund* och *SKR* fört fram, som proportionerlig och ändamålsenlig. Det ska även framhållas att Skatteverket har möjlighet att, om det är oskäligt att ta ut en

förseningsavgift med ett fullt belopp, helt eller delvis befria från förseningsavgiften. I avsnitt 16.8.7 redogörs närmare för befrielsegrunderna.

Av 48 kap. 2 § SFL framgår att den uppgiftsskyldige inte ska anses ha lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter, om uppgifterna i deklarationen eller de särskilda uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen. Regeringen anser att bestämmelsen ska kompletteras för att även tillämpas avseende tilläggsskattedeklarationen.

Av 48 kap. 4 § SFL framgår att om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter inte har undertecknat uppgifterna, ska Skatteverket förelägga den uppgiftsskyldige att göra det och förseningsavgift ska tas ut bara om föreläggandet inte följs. Motsvarande bör gälla även avseende tilläggsskattedeklarationen.

Enligt 48 kap. 7 § SFL ska flera förseningsavgifter tas ut om förseningen avser skyldighet att lämna inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter. Förseningsavgift tas då ut i tre steg där den andra avgiften tas ut tre månader efter att skyldigheten skulle ha fullgjorts och den tredje avgiften tas ut efter ytterligare två månader. Paragrafen gäller endast den som direkt enligt lagen är skyldig att lämna inkomstdeklaration. Den som är deklarationsskyldig enligt ett föreläggande omfattas alltså inte. Detta beror på att lagstiftaren ansett att det bör vara tillräckligt med en förseningsavgift i de fallen (prop. 2010/11:165 s. 933).

Regeringen anser att flera förseningsavgifter bör kunna tas ut även vid förseningsavgift om tilläggsskattedeklaration inte lämnas in i rätt tid. Bestämmelsen i 48 kap. 7 § SFL bör därför kompletteras i detta avseende.

Om tilläggsskatterapport inte lämnas in i tid

När det gäller sanktioner kopplade till tilläggsskatterapporten föreslår regeringen i avsnitt 16.8.5 att en rapportavgift införs som liknar den som gäller för försenade eller uteblivna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang. Rapporteringsavgift gällande rapporteringspliktiga arrangemang regleras i 49 c kap. SFL. En sådan avgift ska tas ut om det klart framgår att den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har lämnat föreskrivna uppgifter i tid. Avgiften omfattar därmed såväl försenade uppgifter som felaktiga uppgifter. Någon annan förseningsavgift blir därmed inte aktuell såvitt avser rapporteringspliktiga arrangemang.

När det gäller tilläggsskatterapporten anser regeringen att det bör göras skillnad mellan att en enhet inte har lämnat rapporten och de fall rapporten innehåller felaktiga uppgifter eller att väsentliga uppgifter har utelämnats. Om rapporten som lämnas in innehåller felaktiga uppgifter eller saknar väsentliga uppgifter kan det leda till att skattemyndigheterna i övriga länder får ett felaktigt beslutsunderlag och i slutändan fattar felaktiga beslut om tilläggsskatt. Risken för skatteundandragande är alltså mycket större vid fel än vid försening.

Vilken typ av brister det kan röra sig om och hur allvarliga dessa kan vara kan komma att skilja sig stort. En sanktion för den typen av brister bör därför kunna variera väsentligt utifrån omständigheterna i det enskilda

fallet så att sanktionen i varje enskilt fall blir nyanserad och proportionerlig. Regeringen anser därför att det ska införas en sanktion för det fall att tilläggsskatterapporten inte lämnas in i tid och en annan sanktion för det fall att rapporten innehåller brister.

Regeringen anser att den förseningsavgift om 25 000 kronor som föreslås för tilläggsskattedeclarationer även ska gälla om en tilläggsskatterapport inte lämnas in i tid. Bestämmelsen om att den uppgiftsskyldige inte ska anses ha lämnat deklARATION om uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen ska dock inte gälla för bristfälliga rapporter. En sådan situation ska i stället hanteras genom att en rapportavgift påförs, vilket utvecklas närmare i avsnitt 16.8.5.

En särskild fråga är om det ska införas särskilda regler som hanterar situationen när en tilläggsskatterapport inte lämnas in i tid av en svensk koncernenhet som har utsetts att lämna in rapporten för övriga svenska enheters räkning. I enlighet med direktivet ska den utsedda enheten endast lämna rapporten för övrigas räkning. Detta talar för att en förseningsavgift ska åläggas för varje svensk koncernenhet, om den utsedda enheten inte lämnar in rapporten i tid. I en sådan situation skulle dock förseningsavgiftens storlek, om det även här anläggs en koncernsyn, bli beroende av hur många svenska koncernenheter det finns i koncernen. Möjligen skulle förseningsavgiftens storlek kunna anpassas efter koncernens storlek, men att det finns många svenska koncernenheter i koncernen behöver inte betyda att den är stor. Regeringen anser därför att det i ett första steg inte bör tas ut en avgift från en enhet som i rätt tid har anmält att en annan enhet ska lämna rapporten. Detta bör även gälla om enheten har anmält att moderföretaget, eller en av moderföretaget utsedd enhet, lämnar rapporten.

Regeringen anser att en förseningsavgift för en enhet som anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten, ska tas ut först om Skatteverket inte har mottagit någon rapport inom två år från beskattningsårets utgång. Skatteverket behöver bara en rapport för koncernen. Därför är det inte nödvändigt att rapporten kommer från den utsedda enheten. Det är tillräckligt att en rapport har kommit in från någon enhet i koncernen.

Genom den föreslagna regeln tas höjd för att en tilläggsskatterapport i vissa fall ska lämnas in inom 18 månader efter beskattningsårets utgång och att det kan ta några månader för Skatteverket att få rapporten om den lämnas i ett annat land. Om det är en rapport som ska lämnas i Sverige, men inte har lämnats, innebär förslaget att en förseningsavgift från övriga svenska koncernenheter kommer tas ut först efter att den utsedda svenska enheten blivit ålagd att betala tre förseningsavgifter. Även i denna del anser regeringen att förslaget är väl avvägt och proportionerligt, vilket bl.a. *Sveriges advokatsamfund* och *SKR* ifrågasatt.

Regeringen anser att det ska vara möjligt att ta ut flera förseningsavgifter även av den som har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten. Senareläggningen påverkar också när en andra respektive en tredje avgift ska tas ut.

Frågan om befrielse från förseningsavgift behandlas i avsnitt 16.8.7.

Förslaget medför att 48 kap. 1, 2, 4, 6 och 7 §§ SFL ändras samt att en ny paragraf, 48 kap. 5 a §, införs.

16.8.5 Rapportavgift

Regeringens förslag: En ny särskild avgift i form av rapportavgift ska införas i skatteförfarandelagen.

Rapportavgift ska tas ut av den som lämnar tilläggs-skatterapport om det klart framgår rapporten innehåller allvarliga brister. Med brister avses att felaktiga uppgifter har lämnats eller att uppgifter som skulle ha lämnats har utelämnats. Brister är allvarliga om de har orsakat att tilläggs-skatt inte påförts trots att det fanns grund för det, påtagligt ökat risken för att skatt skulle undandras, eller förhindrat eller allvarligt försvårat skattekontrollen.

Möjligheten och förutsättningarna att ta ut rapportavgift gäller även för uppgifter som lämnas vid komplettering eller rättelse av rapporten.

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

Rapportavgiften ska uppgå till lägst 250 000 kronor och högst fem miljoner kronor.

Rapportavgiften får dock överstiga fem miljoner kronor om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i en annan stat eller jurisdiktion. Rapportavgiften ska då uppgå till dels det belopp som hade tagits ut som skattetillägg om enheten hade hört hemma i Sverige, dels ett tilläggsbelopp som motiveras av övriga brister. Ett tilläggsbelopp som motiveras av övriga brister ska bestämmas till lägst 250 000 kronor och högst fem miljoner kronor.

När avgiftens storlek beslutas ska särskild hänsyn tas till arten och omfattningen av bristerna, risken för skatteundandragande och om den som lämnat rapporten eller annan koncernhet som bidragit med uppgifter uppsåtligt lämnat felaktiga uppgifter eller låtit bli att lämna uppgifter som skulle ha lämnats, eller om koncernheten varit grovt vårdslös vid uppgiftslämnandet.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att rapportavgiften ska uppgå till högst 10 miljoner kronor.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *NSD*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna* och *Svensk Försäkring* ansluter sig, anser att rapportavgift endast ska kunna tas ut i graverande fall. Systemet för sanktionsavgifter bör, vilket även *Svenska Bankföreningen* för fram, utformas så att de begränsar sig till situationer av uppsåt eller grov oaktsamhet. Rapportavgiften bör begränsas till de fall där felaktigheter har haft faktisk betydelse för skatteuttaget, exempelvis när någon tilläggs-skatterapport inte har lämnats. En ordning med möjlighet till en förhöjd rapportavgift i Sverige trots en påförd sanktion i annan stat kan inte ligga i linje med direktivets krav på att sanktionerna ska vara proportionella. Om rapportavgift påförs i Sverige men skattetillägg eller

annan liknande sanktion påförs i en annan stat kan samma felaktighet eller passivitet bli föremål för dubbla sanktioner.

SVCA anser att rapportavgiften bör utformas tydligare och mer konkret för att ge berörda koncerner en möjlighet att på ett effektivt och korrekt sätt anpassa sig till de nya reglerna. Det bör förtydligas hur bedömningarna avseende rapportavgift och skattetillägg förhåller sig till varandra. Rekvizitet ”allvarliga brister” behöver förtydligas ytterligare då det rör sig om ett komplext regelverk. Det är orimligt att ålägga de skattskyldiga en rapportavgift, oavsett om det funnits risk för skatteundandragande eller inte. Reglerna om rapportavgift bör tydligare knytas till det potentiella skattefelet, alternativt bör det förtydligas att fel av mindre beloppsmässig betydelse inte kan anses utgöra en sådan allvarlig brist som ligger till grund för rapportavgift.

Kammarrätten i Göteborg är tveksam till förslaget om rapportavgift. Kammarrätten ifrågasätter om den föreslagna avgiften tillför något utöver vad som hade kunnat regleras genom ändringar i bestämmelserna om skattetillägg och i skattebrottslagen (1971:69). Det behövs ytterligare vägledning om hur prövningen av rapportavgiftens storlek ska göras i förhållande till uppsåt och vårdslöshet ska ske, inte minst mot bakgrund av att avgift kan komma att tas ut med mycket stora belopp. Skillnaderna gentemot bestämmelserna om skattetillägg bör motiveras och framför allt bör det anges om avsikten är att rättspraxis i fråga om skattetillägg ska vara vägledande eller inte. Det kan även invändas att beteckningen rapportavgift inte skiljer sig tillräckligt mycket från rapporteringsavgift, som är en annan avgift i 49 c kap. SFL.

Även *FAR* anser att regeringen bör lämna ytterligare anvisningar om principerna för utdömande av rapportavgiften. Enligt *FAR* bör rapportavgiften delvis spegla den fara för ett felaktigt skatteuttag som bristen har inneburit. Det är lämpligt med en beloppsgrens och mindre betydande sanktioner kan påföras av Skatteverket. Fråga om utdömande av rapportavgift bör prövas av förvaltningsrätten som första instans.

Skatteverket önskar förtydligande då det inte står klart om eventuella tilläggsupplysningar som kan komma in till Skatteverket med koppling till tilläggs skatterapporten ska beaktas i något avseende när det gäller påförande av en eventuell rapportavgift, exempelvis vid bedömningen av rapportavgiftens storlek. Vidare anser Skatteverket det oklart om det ”fiktiva skattetillägg”, som ska beräknas om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i en annan stat, utgör ett beloppsmässigt golv när avgiftens storlek ska beslutas. Vid bedömningen av rapportavgiftens storlek kan det finnas skäl att beakta ett subjektivt rekvizit, med anledning av det beloppsspänn som anges. Detta kommer dock att leda till bevisvårigheter inte minst om en bedömning ska göras av en part som inte har lämnat tilläggs skatterapporten.

Malmö stad, Svenska Bankföreningen och *Sveriges advokatsamfund* anser att rapportavgiften är orimligt hög. *Stockholms stad* och *SKR* ifrågasätter om rapportavgiften är väl avvägd och proportionerlig.

Skälen för regeringens förslag

En särskild avgift i form av rapportavgift införs

Eftersom det är upp till respektive land att införa regler gällande förfarandet vid uttag av tilläggsskatt är det inte möjligt att säga hur förfarandereglererna i andra länder kommer att se ut. Uppgifterna i tilläggs-skatte rapporten kommer dock att ha stor betydelse för skattemyndigheterna i alla berörda länder när de ska avgöra vilka enheter som ska betala tilläggsskatt och med vilka belopp.

Om en tilläggsskatte rapport som lämnas in av en koncernenhet innehåller brister och rapporten överförs till skattemyndigheterna i andra länder leder det till att myndigheterna får ett felaktigt beslutsunderlag, vilket kan innebära att de fattar felaktiga beslut. Sverige är skyldigt att införa sanktioner som är hänförliga till tilläggsskatte rapporten. För att på ett effektivt sätt motverka skatteundrandragande anser regeringen att en sanktion ska införas för det fall att rapporten innehåller brister. Det är lämpligt att särskilja denna sanktion från sanktioner i form av skattetillägg kopplade till tilläggsskattedeklarationen, eftersom redovisningen i rapporten skiljer sig från vad som traditionellt utgör en deklARATION i svensk rätt. Skattetillägg är tillämpligt för skatt som undanhålls i Sverige men felaktigheter i en tilläggsskatte rapport kan även leda till att skatt undanhålls i en annan stat. Den som lämnar in en tilläggsskatte rapport är inte nödvändigtvis skattskyldig för ett tilläggsskattebelopp i Sverige och träffas därför inte av regelverket för skattetillägg. Några ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, vilket *Kammarrätten i Göteborg* fört fram, bör av dessa skäl därför inte göras med avseende på brister i en rapport.

Regeringen har, i likhet med utredningen, valt att kalla sanktionen för rapportavgift. Någon risk att rapportavgift blandas ihop med rapporteringsavgift som regleras i 49 c kap. SFL, vilket *Kammarrätten i Göteborg* framför, bedöms inte föreligga.

Syftet med en sanktion är primärt att avskräcka från överträdelse av de föreslagna reglerna om uppgiftsskyldighet. På skatteområdet är det vanligt att överträdelse av olika regler medför att sanktionsavgifter kan tas ut, t.ex. skattetillägg enligt 49 kap. SFL och kontrollavgift enligt 50 kap. SFL. Särskilda avgifter har också införts som sanktioner för överträdelse av nationella bestämmelser som antagits för att genomföra bl.a. ändringarna i EU-direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning, även kallat DAC. Dokumentationsavgiften i 49 b kap. SFL genomfördes genom DAC 2 (prop. 2018/19:9 s. 91), rapporteringsavgiften i 49 c kap. SFL genomfördes genom DAC 6 (prop. 2019/20:74 s. 135) samt plattformavgift i 49 d kap. SFL genomfördes genom DAC 7 (prop. 2022/23:6 s. 137). Detta talar för att sanktionsavgifter bör användas även vid överträdelse av det föreslagna regelverket om tilläggsskatt.

NSD och *Svenska Bankföreningen* menar att rapportavgift bör kunna tas ut bara om underlåtenheten att rapportera sker med uppsåt eller på grund av grov oaktsamhet. Regeringen vill framhålla att de befintliga särskilda avgifterna i skatteförfarandelagen alla bygger på strikt ansvar, dvs. att det varken krävs uppsåt eller oaktsamhet för att avgift ska kunna tas ut. En sanktionsavgift som tas ut på grundval av ett strikt ansvar ger förutsättningar för ett enklare och snabbare beivrande av överträdelse. Ut-

rymmet för bedömningar blir också mindre än om det för ansvar skulle krävas uppsåt eller oaktsamhet. Detta har vad gäller skattetillägg godtagits av Europadomstolen bl.a. med hänsyn till den möjlighet till befrielse från skattetillägg som finns (Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige den 23 juli 2002).

Rapportavgift ska tas ut av den som lämnar tilläggs-skatterapport om det klart framgår att rapporten innehåller allvarliga brister. Regeringen har förståelse för att överträdelser av den föreslagna skyldigheten att lämna uppgifter i rapporten i vissa fall, särskilt inledningsvis, orsakas av en viss osäkerhet om regelverkets tillämpning. Det måste dock beaktas att uppgiftsskyldigheten främst riktar sig mot mycket stora koncerner och däri ingående koncernenheter som måste anses ha en ingående kännedom om de uppgifter som måste lämnas i rapporten samt god kännedom om de bestämmelser som aktualiseras med anledning av förslaget om tilläggs-skatt. Det finns därmed särskild anledning att kontrollera att uppgiftslämnandet i rapporten genomförs.

Det är inte okomplicerat att utforma regler som ska tillämpas när en juridisk person genom uppsåt eller grov oaktsamhet underlåter att lämna uppgifter. Huruvida underlåtenheten beror på uppsåt eller grov oaktsamhet behöver bedömas utifrån de subjektiva omständigheterna för en fysisk person, såsom t.ex. vilka omständigheter som var kända för personen i fråga. Dessa varierar naturligtvis mellan olika personer som deltar i den juridiska personens verksamhet. Reglerna om företagsbot i 36 kap. brottsbalken innebär att en juridisk person kan åläggas en ekonomisk sanktion till följd av en anställds eller företrädares brott. För att ett brott ska föreligga krävs det att gärningspersonen begått gärningen med uppsåt eller, om ansvar för det är föreskrivet, genom oaktsamhet. Företagsbot kan endast bli aktuell om det har begåtts ett brott i näringsverksamheten. Samtliga objektiva och subjektiva rekvisit i en straffbestämmelse måste vara uppfyllda. Det finns inte något krav på att gärningsmannen åtalas för brottet eller ens identifieras men det måste stå klart att ett brott har blivit begånget (jfr prop. 1985/86:23 s. 62 f.). När det gäller påförande av rapportavgift är det bakomliggande agerandet som kan utlösa avgiften genomgående om det klart framgår att tilläggs-skatterapporten innehåller allvarliga brister, vilket enligt regeringens mening ytterligare komplicerar bedömningen av om uppsåt eller oaktsamhet förelegat. Om t.ex. en juridisk person inte lämnat några uppgifter är sannolikt alla som är anställda hos eller företrädare för den juridiska personen var och en för sig medvetna om det faktumet att de själva inte lämnat de föreskrivna uppgifterna. Vissa kanske känner till att det finns en skyldighet att lämna sådana uppgifter, medan andra inte gör det. Även om någon person har utsetts som ansvarig för tilläggs-skatterapporteringen, uppkommer frågan om någon eller några andra personer, t.ex. en person i ledande ställning, har brustit i fråga om kommunikation eller tillsyn. Samma resonemang kan föras även i situationer då uppgifter har lämnats i tilläggs-skatterapporten men är ofullständiga eller felaktiga. Även om det skulle införas ett uppsåts- eller oaktsamhetsrekvisit rör det sig därför, i fråga om rapportavgift för en juridisk person, om en gråzon mellan strikt ansvar och ett ansvar grundat på uppsåt eller oaktsamhet.

Mot denna bakgrund och med hänsyn till att särskild hänsyn när rapportavgiftens storlek beslutas ska tas till om uppsåt eller grov

vårdslöshet förelegat vid uppgiftslämnandet anser regeringen, i likhet med utredningen, att det finns förutsättningar att grunda uttaget av rapportavgift på ett strikt ansvar.

Vad gäller ändringar i bestämmelserna i skattebrottslagen, som Kammarrätten i Göteborg för fram, kan följande framhållas. Straffbestämmelser är inriktade på fysiska personer. De flesta av de eventuella överträdelseerna kommer att ske inom ramen för en juridisk persons verksamhet som dessutom kan bedrivas utanför Sveriges gräns. Det kommer många gånger vara mycket svårt att peka ut en fysisk person som uppfyller rekvisiten för brott, t.ex. krav på uppsåt eller oaktsamhet. Det har även berörts ovan gällande eventuellt krav på uppsåt eller grov oaktsamhet. Mot denna bakgrund bedöms straffrättsliga sanktioner inte vara ett effektivt medel för att avhålla från överträdelser av regelverket om tilläggsskatt. Fördelen med en sanktionsavgift jämfört med en straffrättslig sanktion är att ansvaret kan vara strikt och dessutom kan sanktionsavgiften riktas direkt mot den som bedriver näringsverksamheten, även om detta är en juridisk person. En koncernenhet kan inte vara en fysisk person. Av denna anledning lämpar det sig bättre att införa en ny särskild avgift. En nackdel med sanktionsavgifter, som endast tas ut i form av en avgift och inte i sig kan innebära t.ex. fängelsestraff eller näringsförbud, är att om avgiftsbeloppet sätts för lågt kan den som riskerar att träffas av avgiften se denna som en kostnad som det går att kalkylera med. På skatteområdet torde sanktionsavgifter dock, i jämförelse med straffrättsliga sanktioner, ha den fördelen att de ökar förutsättningarna för en snabb reaktion vid regelöverträdelser och således i högre grad kan bidra till efterlevnad av regelverket. Det är vidare Skatteverket som har hand om skatteförfarandet och som är bäst lämpade att utreda och besluta om en koncernenhet ska påföras rapportavgift. Inom beskattningsförfarandet anses det vara en grundläggande princip att beslut ska fattas av Skatteverket i första instans om inte rättssäkerhetssynpunkter eller andra särskilda skäl medför att domstol bör vara första instans (prop. 1989/90:74 s. 277 och 278). Av detta skäl är det inte heller lämpligt att förvaltningsrätten, vilket *FAR* fört fram, som första instans prövar frågan om rapportavgift. Det skulle i sådant fall skilja sig från den beslutsordning som gäller för övriga särskilda avgifter där beslut fattas av Skatteverket.

Sammanfattningsvis kan sägas att det i skatteförfarandelagen redan finns bestämmelser om sanktionsavgifter i form av särskilda avgifter, se lagens avdelning XII om t.ex. skattetillägg och kontrollavgift. Mot denna bakgrund bör en ny särskild avgift i form av en rapportavgift tas ut av Skatteverket om en tilläggsskatterapport innehåller brister. Detta bedöms vara ett effektivt verktyg och den bäst lämpade sanktionen kopplad till brister i en rapport. Genom att införa sanktionen som en särskild avgift får det till följd bl.a. att bestämmelserna i 51 kap. 1 § SFL om befrielse från särskilda avgifter blir tillämpliga på den särskilda avgiften. Bestämmelserna innebär att Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Det ska särskilt beaktas t.ex. om den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande, om det är fråga om en felbedömning av en regel eller betydelsen av faktiska förhållanden, om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten eller om det har varit fråga

om en oskäligt lång handläggningstid. Befrielsegrunderna berörs ytterligare i avsnitt 16.8.7.

Det kan redan här framhållas att regeringen i avsnitt 16.8.6 föreslår att skattetillägg på tilläggsskatt inte ska tas ut till den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift tas ut, något *SVCA* berört i sitt remissvar.

Bestämmelser om rapportavgift bör tas in i ett nytt kapitel i skatteförfarandelagen. Definitioner och förklaringar finns i 3 kap. SFL. Särskilda avgifter definieras i 3 kap. 17 § SFL. Tillägg bör därför göras i denna bestämmelse så att även rapportavgift anges som en särskild avgift enligt skatteförfarandelagen.

När ska rapportavgift tas ut?

Med brister i tilläggsskatterapporten avses för det första att felaktiga uppgifter har lämnats och för det andra att föreskrivna uppgifter har utelämnats. Vilka uppgifter som rapporten ska innehålla framgår av bestämmelserna i 33 d kap. 5–12 §§ SFL.

Vid bestämmandet av utformningen av rapportavgiften bör det beaktas att en tilläggsskatterapport kommer innehålla en stor mängd uppgifter för respektive enhet inom koncernen. Många av uppgifterna kommer avse enheter som redan betalar minst 15 procent i effektiv skatt. Det bör utifrån detta endast vara allvarliga brister i rapporten som ska kunna leda till att en rapportavgift påförs. Rapportavgift kommer således endast tas ut vid graverande fall, vilket NSD efterlyst.

Ett antal remissinstanser, som *SVCA* och *FAR*, önskar ytterligare vägledning för principerna för utdömmande av rapportavgiften och ytterligare vägledning kring begreppet allvarliga brister. Med allvarliga brister avses brister som har orsakat att tilläggsskatt inte påförts eller för låg tilläggsskatt har påförts, trots att det fanns grund för det. Det kan t.ex. röra situationer när tilläggsskatterapporten innehåller uppgifter om den justerade skattekostnaden som vid tiden för uppgiftslämnandet var felaktiga, och detta leder till att skattesatsen överstiger den effektiva minimiskattesatsen på 15 procent. De felaktiga uppgifterna har då orsakat att tilläggsskatt inte påförts och bristerna i detta avseende bör därför anses som allvarliga. Detsamma gäller om nödvändiga uppgifter har utelämnats i rapporten, t.ex. avseende den effektiva skattesatsen för varje stat, och detta leder till att koncernen inte behöver betala tilläggsskatt. Bristerna i rapporten som innebär att fel koncernenhet anges som betalningsskyldig för tilläggsskatt, men som i övrigt inte påverkar den tilläggsskatt som betalas, bör inte leda till att rapportavgift tas ut.

Bristerna är även allvarliga om de påtagligt ökat risken för att skatt skulle undandras, vilket bl.a. kan bli aktuellt i samband med ett beslut om tilläggsskatt. Slutligen bör brister vara allvarliga om de förhindrat eller allvarligt försvårat skattekontrollen. Det kan exempelvis gälla situationer då uppgifter i en tilläggsskatterapport i stor utsträckning har utelämnats eller är motstridiga, och dessa uppgifter inte kan ligga till grund för en granskning av vem som är skyldig att betala tilläggsskatt, eller att en sådan granskning allvarligt försvårats. Bristerna i rapporten behöver inte gälla alla stater där koncernen har verksamhet, utan det kan räcka med att de avser en stat eller koncernenhet. Hur begreppet allvarliga brister ska tolkas

ytterligare, utöver ovan nämnda exempel får avgöras i rättstillämpningen. Det kan t.ex. avse frågan om det potentiella skattefelets storlek kan anses utgöra en sådan allvarlig brist som ligger till grund för rapportavgift, vilket t.ex. FAR fört fram. Det är emellertid inte lämpligt att i denna lagrådsremiss ange något belopp eller införa någon beloppsgräns för dessa situationer. Sanktionsavgiften skulle emellertid inte vara verkningsfull om den endast skulle bli aktuell i de fall någon tilläggs-skatterapport inte lämnats, vilket NSD önskat som begränsning.

Regeringen anser vidare att beviskravet när det gäller rapportavgift ska vara att det "klart framgår" att tilläggs-skatterapporten innehåller allvarliga brister, vilket är ett högre beviskrav än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet. Bevisnivån motsvarar den nivå som gäller vid beslut om skattetillägg, beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift eller vid uttag av rapporteringsavgift (se 49 kap. 5 § SFL, 49 c kap. SFL och 66 kap. 27 § SFL). I denna del bör vägledning, vilket Kammarrätten i Göteborg önskat förtydligande kring, kunna hämtas från befintliga bestämmelser om t.ex. skattetillägg. Det är Skatteverket som ska ha bevisbördan.

Det bör även vara möjligt att påföra en rapportavgift om bristerna är hänförliga till en komplettering eller rättelse av rapporten. Eventuella tilläggsupplysningar som kan komma in till Skatteverket med koppling till tilläggs-skatterapporten bör emellertid, vilket *Skatteverket* önskat förtydligande kring, kunna beaktas vid bedömningen av såväl rapportavgiftens storlek som i fråga om befrielse. Detta berörs nedan.

Om bristerna har rättats på eget initiativ av den rapporterande enheten ska någon rapportavgift inte utgå. Vad gäller frågan om när en rättelse har skett på eget initiativ kan ledning hämtas från vad som gäller för skattetillägg enligt skatteförfarandelagen.

Beräkning av rapportavgift

Av artikel 46 minimibeskattningsdirektivet framgår att sanktionerna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande. För att ett sanktionsavgiftssystem ska vara effektivt bör en sanktionsavgift kunna påföras kort tid efter det att överträdelsen har ägt rum. Det är också av vikt att systemet är förutsägbart.

Sanktionsavgifter förekommer inom en mängd olika områden och hur storleken bestäms varierar. De flesta särskilda avgifter i skatteförfarandelagen utgår med ett på förhand bestämt belopp. Att bestämma ett fast belopp för rapportavgiften skulle göra systemet mer förutsägbart. Även om felen måste vara allvarliga för att avgift ska utgå, kan bristerna emellertid variera stort. Regeringen anser därför att det inte går att bestämma ett fast belopp för rapportavgiften.

När det gäller vilken storlek på rapportavgiften som bör bli aktuell kan en jämförelse göras med de bestämmelser om sanktionsavgifter som redan finns i skatteförfarandelagen. Ett exempel är skattetillägg (49 kap. SFL), som bl.a. tas ut av den som har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Skattetillägg vid oriktig uppgift beräknas till en viss procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften, eller till en viss procent av en fjärdedel av det underskott som,

om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften. Procentsatsen uppgår som huvudregel till 40 procent när det gäller inkomstskatt. Någon övre gräns för skattetillägget finns inte. Det följer dock av 51 kap. 1 § SFL att Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas bl.a. om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten. En annan sanktionsavgift som regleras i SFL är kontrollavgift (50 kap. SFL), som bl.a. tas ut av den som inte fullgör en skyldighet att använda kassaregister eller att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare. Kontrollavgiften uppgår i dessa fall till 12 500 kronor för varje kontrolltillfälle (25 000 kronor vid ny förseelse inom ett år från ett tidigare beslut om kontrollavgift) samt – när det gäller personalliggare – 2 500 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare.

Vid överväganden i fråga om vilken storlek som bör gälla för rapportavgiften kan en jämförelse även göras med sanktionsavgifter i annan lagstiftning. Ett exempel är sanktionsavgift enligt 32 b § revisorslagen (2001:883) som ska fastställas till minst 5 000 kronor och högst en miljon kronor för en fysisk person respektive högst två procent av företagets omsättning närmast föregående räkenskapsår för en juridisk person. Sanktionsavgifter förekommer även på en mängd andra områden, bl.a. finansmarknadsområdet. På detta område kan avgifterna uppgå till mycket höga belopp. Den maximala sanktionsavgiften för en juridisk person kan uppgå till det högsta av fem miljoner euro, tio procent av företagets eller koncernens omsättning närmast föregående räkenskapsår eller två gånger den vinst som företaget gjort till följd av regelöverträdelsen, 15 kap. 8 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse, 25 kap. 9 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden och 12 kap. 8 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder. För fysiska personer uppgår motsvarande maxbelopp till det högsta av fem miljoner euro, två gånger den vinst som personen gjort till följd av regelöverträdelsen och – enligt lagen om värdepappersfonder – två gånger de kostnader som personen undvikit till följd av regelöverträdelsen, 15 kap. 8 a § lagen om bank- och finansieringsrörelse, 25 kap. 9 a § lagen om värdepappersmarknaden och 12 kap. 8 a § lagen om värdepappersfonder.

Det är alltid förenat med osäkerheter att bedöma vilken nivå på en avgift som är effektiv och avskräckande men ändå proportionerlig. Rapportavgiften skulle t.ex. kunna sättas i relation till den rapporterade enhetens eller koncernens årliga intäkter eller omsättning. Varken årliga intäkter eller omsättning behöver dock ha någon koppling till bristens allvarlighetsgrad. Det är därför inte lämpligt att basera rapportavgiften på endast intäkter eller omsättning. Ett annat alternativ vore att koppla rapportavgiftens storlek helt till den skatt som undandragits på grund av bristerna i rapporten. Vid bestämmandet av rapportavgift bör även hänsyn kunna tas till andra faktorer än storleken på skatteundandragandet.

Regeringen anser av dessa skäl att storleken på avgiften får bestämmas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet, men att det i lagtexten av rättssäkerhetsskäl ska anges ett spann för avgiftens storlek. Det underlättar även förutsebarheten vid uttag av rapportavgift. Eftersom det ska röra sig

om allvarliga brister för att rapportavgiften ska kunna tas ut bör den nedre gränsen inte sättas för lågt. Regeringen föreslår därför att rapportavgift ska uppgå till lägst 250 000 kronor. Att den lägsta avgiften är 250 000 kronor återspeglar att det ska vara frågan om allvarliga brister för att denna sanktion över huvud taget ska bli aktuell.

När det gäller den övre gränsen för rapportavgiften gör regeringen följande överväganden. Bestämmelserna om tilläggsskatt utgår från en koncernsyn och en *top-down approach*, det vill säga att enheter inom en koncern kan göras ansvariga för skatt hänförlig till andra enheter samt att tilläggsskatten ska redovisas och betalas av en enhet så högt upp i koncernstrukturen som möjligt. Även sanktionsbestämmelserna bör följa detta synsätt. Det bör därför vara den rapporterande enheten som i första hand hålls ansvarig för brister som leder till skatteundandragande. OECD utgår också från att rapporten i de flesta fallen kommer lämnas av moderföretaget, eller en av moderföretaget utsedd enhet.

För vissa brister kommer det inte gå att koppla rapportavgiften direkt till ett skatteundandragande och det kan även finnas behov av att inte endast koppla avgiften till ett skatteundandragande. Det bör därför i ett första led anges en beloppsmässig storleksgräns för vad en rapportavgift högst kan uppgå till. Utredningen föreslog att en rapportavgift i dessa fall kan uppgå till högst 10 miljoner kronor. Ett flertal remissinstanser, bl.a. *Malmö stad*, *Stockholms stad*, Svenska Bankföreningen, *Sveriges advokatsamfund* och *SKR*, har fört fram att denna gräns är orimligt hög. Regeringen delar, bl.a. mot bakgrund av tilläggsskattereglernas komplexitet, delvis remissinstansernas uppfattning i denna del. Enligt regeringens mening tillgodoses rapportavgiftens syfte även med en något lägre beloppsmässig storleksgräns på fem miljoner kronor. Genom den föreslagna storleksgränsen förhindras att rapportavgiften blir oproportionerligt hög, samtidigt som den tjänar som en viss påtryckning gentemot de koncerner som omfattas av lagen om tilläggsskatt att så långt som möjligt lämna korrekta uppgifter i tilläggs-katterapporten. Regeringen vill i denna del åter framhålla att rapportavgift ska tas ut av den som lämnar tilläggs-katterapport om det klart framgår att rapporten innehåller allvarliga brister. Det finns även möjligheter till befrielse.

I de fall den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i en annan stat eller jurisdiktion ska rapportavgiften uppgå till ett belopp som hade tagits ut som skattetillägg om enheten funnits i Sverige med tillägg för ett belopp som motiveras av övriga brister. Detta även om det samlade beloppet överstiger fem miljoner kronor. Även om felet eller passiviteten lett till en risk för skatteundandragande i ett annat land bör rapportavgiftens storlek därmed minst motsvara vad som skulle ha påförts som skattetillägg om den betalningsskyldiga enheten hade hört hemma i Sverige. Bestämmelserna i 49 kap. 11, 13 eller 15 §§ SFL bör användas vid beräkningen av ett sådant "fiktivt skattetillägg". Det "fiktiva skattetillägget" ska tjäna som utgångspunkt för beräkningen av rapportavgiften i dessa fall. Vid den bedömningen ska hänsyn inte tas till den bestämmelse som anger att skattetillägg inte utgår om rapportavgift tas ut.

Förutom det "fiktiva skattetillägget" ska, i de fall den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i en annan stat eller

jurisdiktion, även tillägg göras för ett belopp som motiveras av eventuella övriga brister i tilläggs-skatterapporten. Det kan avse ett tilläggsbelopp som motiveras av annat än själva skatteundrandragandet, t.ex. för sådana brister som förhindrat eller allvarligt försvårat skattekontrollen. Ett tilläggsbelopp som motiveras av övriga brister ska bestämmas i enlighet med vad som gäller för beräkning av rapportavgift i de fall något ”fiktivt skattetillägg” inte kommer i fråga. Det innebär att tilläggsbeloppet för övriga brister kan uppgå till lägst 250 000 kronor och högst fem miljoner kronor.

För att öka förutsebarheten anser regeringen att det i den föreslagna bestämmelsen gällande beräkning av rapportavgift bör anges vilka faktorer som särskilt ska beaktas vid bestämmandet av rapportavgiftens storlek. Regeringen anser att det vid bestämmandet av avgiftens storlek särskilt bör tas hänsyn till arten och omfattningen av bristerna och risken för skatteundrandragande. Utifrån de inledande skälen till direktivet anser regeringen att det inom ramen för detta ska beaktas om bristen avser information som krävs för att beräkna kompletterande tilläggs-skatt. Om den rapporterade enheten tidigare lämnat rapporter med bristfälliga uppgifter bör det också påverka avgiften storlek.

Vid bestämmandet av avgiftens storlek bör det även särskilt beaktas om koncernen – enheten det gäller, moderföretaget eller annan koncernenhet – uppsåtligt eller av grov oaktsamhet lämnat felaktiga uppgifter eller låtit bli att lämna uppgifter som skulle ha lämnats. *Skatteverket* har fört fram att det kan finnas skäl att beakta ett subjektivt rekvisit, med anledning av det beloppsspann som anges. Detta kommer dock, enligt *Skatteverket*, att leda till bevissvårigheter inte minst om en bedömning ska göras av en part som inte har lämnat tilläggs-skatterapporten. Regeringen har förståelse för att vissa bevissvårigheter kan uppkomma i detta avseende. Det subjektiva rekvisitet innebär dock en möjlighet för *Skatteverket* att bättre kunna nyansera rapportavgiftens storlek, något som i slutändan gagnar rätts-säkerheten. Det får ankomma på rättstillämpningen att ytterligare ge vägledning i denna del, något som Kammarrätten i Göteborg efterfrågat.

Vid bedömningen av rapportavgiftens storlek bör det även finnas möjlighet att, vilket *Skatteverket* önskat förtydligande kring, beakta eventuella tilläggsupplysningar som kan komma in till *Skatteverket* med koppling till tilläggs-skatterapporten. Sådana tilläggsupplysningar kan t.ex. ha minskat risken för skatteundrandragande.

NSD anser att möjligheten att påföra en förhöjd rapportavgift i Sverige, trots en påförd sanktion i en annan stat, inte kan anses ligga i linje med direktivets krav på att sanktionerna ska vara proportionella. Regeringen delar inte denna uppfattning. Om rapportavgift påförs i Sverige, men skattetillägg eller annan liknande sanktion påförs i en annan stat, kan samma felaktighet eller passivitet bli föremål för dubbla sanktioner. Ovan nämnda faktorer bör tillmätas betydelse i ett sådant fall. Det finns även inom ramen för 51 kap. 1 § SFL, vilket berörs i avsnitt 16.8.7, möjlighet till befrielse om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp. Vid en sådan bedömning ska bl.a. särskilt beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten.

Skatteverket önskar vidare klargörande om det ”fiktiva skattetilägget” ska utgöra ett ”golv” för rapportavgiftens storlek då även andra omständigheter ska beaktas såsom arten och omfattningen av bristerna. Enligt regeringens mening tjänar det ”fiktiva skattetilägget” som utgångspunkt

för beräkningen av rapportavgiften i de fall den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i en annan stat eller jurisdiktion. Det utgör därför inte en nedre gräns för rapportavgiftens storlek. Det kan uppkomma situationer då rapportavgiften, t.ex. vid tillämpning av någon av de faktorer som Skatteverket ska ta särskild hänsyn till, efter beräkningen kommer uppgå till ett lägre belopp än det ”fiktiva skattetillägg” som beräknats. När rapportavgiftens storlek ska beräknas bör särskild hänsyn, vilket redogjorts för ovan, t.ex. tas till arten och omfattningen av bristerna, risken för skatteundandragande och om koncernen uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat felaktiga uppgifter eller låtit bli att lämna uppgifter som skulle ha lämnats. Detta gör sig gällande även i de fall utgångspunkten för rapportavgiftens storlek bygger på ett ”fiktivt skattetillägg”. Ett exempel, vilket bl.a. Skatteverket efterfrågat, kan illustrera beräkningen av rapportavgiften när ett ”fiktivt skattetillägg” ska ingå i beräkningen. En koncernenhet har lämnat in en tilläggs-skatte-rapport i Sverige med ett flertal allvarliga brister, bl.a. i form av en felaktig uppgift i form av uppgift X och en utelämnad uppgift i form av uppgift Y. Den felaktiga uppgift X har orsakat att tilläggs-skatt inte påförts trots att det fanns grund för det. Det finns därför grund för att påföra rapportavgift. Den felaktiga uppgift X, som även skulle ha angetts i en tilläggs-skatte-deklaration, utgör således även en oriktig uppgift enligt 49 kap. 5 § SFL. Skattetillägg hade därför kunnat påföras. Något skattetillägg på tilläggs-skatt ska emellertid, enligt 49 kap. 10 d § SFL, inte tas ut till den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift enligt 49 e kap. SFL tas ut. Ett ”fiktivt skattetillägg”, som ska ligga till grund för rapportavgiftens storlek, ska dock beräknas med anledning av att felaktigheten i form av uppgift X lämnats. Det ”fiktiva skattetillägget” uppgår till sex miljoner kronor. Utöver detta ”fiktiva skattetillägg” ska ett tillägg göras med ett belopp som motiveras av övriga brister. Den utelämnande uppgift Y har påtagligt ökat risken för att skatt skulle undandras, enligt bestämmelsen i 49 e kap. 1 § tredje stycket 2 SFL. Denna allvarliga brist medför att rapportavgiften, utöver det ”fiktiva skattetillägget” på sex miljoner kronor, bestäms till sju miljoner kronor. Det samlade beloppet för rapportavgiften överstiger således fem miljoner kronor. Tilläggsbeloppet, som motiveras av de övriga bristerna, kan emellertid inte överstiga ett högre belopp än vad som är möjligt för en ordinarie rapportavgift där hänsyn inte tas till ett ”fiktivt skattetillägg”. Det innebär att rapportavgiften i detta exempel högst kan uppgå till elva miljoner kronor (”fiktivt skattetillägg” på sex miljoner kronor plus tilläggsbelopp som motiveras av övriga brister på mellan 250 000 kronor och fem miljoner kronor). Det ska i denna del även framhållas att rapportavgiften kan sättas ned t.ex. vid en tillämpning av befrielsegrunderna i 51 kap. 1 § SFL.

Ytterligare ett exempel kan illustrera beräkningen av rapportavgiften när ett ”fiktivt skattetillägg” och tilläggsbelopp används. En felaktighet i en tilläggs-skatte-rapport hade kunnat utgöra grund för skattetillägg. Ett ”fiktivt skattetillägg” uppgår till 100 000 kronor, vilket utgör utgångspunkten för beräkningen av rapportavgiften. Rapportavgiften ska då uppgå till dels det belopp som hade tagits ut som skattetillägg om enheten hade hört hemma i Sverige, dels ett tilläggsbelopp som motiveras

av övriga brister. I detta fall kan de övriga bristerna medföra ett tilläggsbelopp på lägst 250 000 kronor och högst fem miljoner kronor. Det beror på att beloppsintervallet för ordinarie rapportavgift, som även används i de situationer något ”fiktivt skattetillägg” inte blir aktuellt, även gäller när ett tilläggsbelopp som motiveras av övriga brister läggs till det ”fiktiva skattetillägget”.

Regeringen kan ha anledning att återkomma i frågan om sanktionsavgiftens slutliga utformning och lämna ytterligare exempel för tillämpningen, bl.a. mot bakgrund av eventuella ändringar i utformningen av tilläggs-katterapporten och hur sanktionsbestämmelser i andra medlemsstater har utformats.

Lagförslag

Förslaget innebär att ett nytt kapitel, 49 e kap. SFL, införs. Förslaget medför även ändring av 3 kap. 17 § SFL och 1 kap. 1 § lagen (2024:000) om ändring av skatteförfarandelagen.

16.8.6 Skattetillägg

Skattetillägg vid oriktig uppgift

Regeringens förslag: Skattetillägg på tilläggs-katt ska vara 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften.

Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår är skattetillägget på tilläggs-katt i stället tio procent.

Med avstämningsuppgifter avses uppgifter som har lämnats i tilläggs-kattedeklarationen för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i tilläggs-kattedeklarationen för beskattningsåret, och uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida tilläggs-kattedeklarationer.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *NSD*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna*, *Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att skattetillägg endast ska kunna tas ut i graverande fall vid allvarliga brister. Systemet för sanktionsavgifter bör utformas så att de begränsar sig till situationer av uppsåt eller grov oaktsamhet. Om en felaktighet inte föranleder rapportavgift, på grund av att bristen inte anses vara allvarlig, ska samma felaktighet inte heller kunna utgöra en oriktig uppgift som leder till skattetillägg. *SVCA* anser att sanktionsreglerna bör utformas tydligare och mer konkret för att ge berörda koncerner en möjlighet att på ett effektivt och korrekt sätt anpassa sig till de nya reglerna. *Kammarrätten i Göteborg* anser att nuvarande 49 kap. 10 d § SFL (som föreslås få beteckningen 49 kap. 10 e § SFL), som gäller avstämningsuppgifter, utöver inkomstdeklarationer även bör omfatta tilläggs-kattedeklarationer. *Malmö stad* anser att sanktionsavgiften är orimligt hög. *Stockholms stad* och *SKR* ifrågasätter om sanktionsavgiften

är väl avvägd och proportionerlig. Även *Sveriges advokatsamfund* anser att sanktionsnivån ska ses över.

Skälen för regeringens förslag: Reglerna om skattetillägg finns i 49 kap. SFL och innebär att en person som inte fullgör vissa skyldigheter enligt skatteförfarandelagen kan påföras en ekonomisk sanktion. Om en svensk enhet lämnar en tilläggsskattedeklaration som innehåller oriktiga uppgifter bör skattetillägg, på samma sätt som vid uttag av andra skatter och avgifter, utgå enligt bestämmelserna i 49 kap. 4–5 §§ SFL. Eftersom skatteförfarandelagen är tillämplig vid uttag av tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt behöver dessa bestämmelser inte kompletteras. De överväganden som görs vid uttag av skattetillägg vid uttag av andra skatter och avgifter gör sig gällande även vid uttag av skattetillägg på tilläggsskatt. På så sätt införlivas skattetillägg på tilläggsskatt i ett välkänt system, vilket innebär att rättssäkerhetsaspekten tas tillvara i denna del. Berörda koncerner har därför redan möjlighet att anpassa sig till dessa regler, vilket *SVCA* haft önskemål om förtydligande kring. Skattetillägg kommer, på sätt som görs enligt befintligt regelverk, endast tas ut i graverande fall, vilket *NSD* efterfrågat. Det är inte lämpligt att, på sätt *NSD* önskar, införa någon särskild grund i form av t.ex. uppsåt eller grov oaktsamhet som krav för att skattetillägg ska kunna påföras. Eftersom bedömningen av rapportavgift är frikopplad från en bedömning av om oriktig uppgift förekommit i en tilläggsskattedeklaration bör det inte heller införas någon bestämmelse om att en felaktighet som inte föranleder rapportavgift, på grund av att bristen inte anses vara allvarlig, inte heller kan utgöra en oriktig uppgift som leder till skattetillägg. En sådan ordning skulle komplicera förfarandet och leda till att möjligheten att kunna påföra skattetillägg vid oriktig uppgift delvis skulle mista sin funktion. Vissa av de överväganden som tagits upp avseende denna fråga i samband med påförande av rapportavgiften gör sig gällande även med avseende på skattetillägg. Detta redogörs för i avsnitt 16.8.5.

Skattetilläggets storlek bör enligt regeringens mening vara detsamma som det som normalt tas när den uppgiftsskyldige har lämnat en oriktig uppgift som rör slutlig skatt, det vill säga 40 procent av den skatt som inte skulle tagits ut om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Regeringen anser, till skillnad från *Malmö stad*, *Stockholms stad*, *Sveriges advokatsamfund* och *SKR*, att detta är en proportionerlig sanktion som bör verka avhållande på enheter från att lämna oriktiga uppgifter i tilläggsskattedeklarationen. Bestämmelsen i 49 kap. 11 § SFL behöver kompletteras i detta avseende, för att skattetilläggets storlek vid uttag av tilläggsskatt enligt förslaget till 56 a kap. 3 § SFL ska omfattas. Beslut om tilläggsskatt enligt 56 a kap. 3 § SFL innefattar med regeringens förslag tilläggsskatt enligt huvudregeln, tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln och nationell tilläggsskatt, se avsnitt 16.9. Genom hänvisning till bestämmelsen avser skattetillägg på tilläggsskatt såväl tilläggsskatt som nationell tilläggsskatt.

Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår bör skattetillägget i stället vara tio procent i likhet med vad som gäller för slutlig skatt enligt skatteförfarandelagen. Bestämmelsen i 49 kap. 13 § SFL behöver kompletteras i detta avseende.

I 49 kap. 10 § SFL anges bl.a. att skattetillägg inte får tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret. Med avstämningsuppgifter avses bl.a., enligt 49 kap. 10 d § SFL, uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för beskattningsåret. Bara uppgifter som har en tydlig avstämningskaraktär omfattas av uttrycket, dvs. när det är fråga om uppgifter som ska finnas hos Skatteverket så att verket vid sin grundkontroll kan stämma av uppgifterna mot uppgifter i en framtida deklaration (prop. 2014/15:131 s. 248). Avstämningsuppgifter är uppgifter som med enkla medel kan stämmas av mot uppgifter i deklarationer. Avstämningen ska enligt förarbetena korrespondera med de tekniska lösningar som verket arbetar med i deklarationsarbetet (prop. 2014/15: 131 s. 221). Det kan t.ex. röra sig om ett års avdrag för avsättning till egenavgifter som ska återföras det kommande året och ett fastställt underskott av näringsverksamhet som ska rullas in året efter. Sådana uppgifter kan användas för att stämma av riktigheten i de uppgifter som lämnas i årets inkomstdeklaration och bör därför anses utgöra avstämningsuppgifter. De felaktigheter som kan upptäckas först genom en manuell granskning av inkomstdeklarationen bör inte anses utgöra tillgängliga avstämningsuppgifter (prop. 2014/15:131 s. 222).

Kammarrätten i Göteborg anser att bestämmelsen i 49 kap. 10 d § SFL (som föreslås få beteckningen 49 kap. 10 e § SFL) avseende avstämningsuppgifter, som gäller inkomstdeklarationer, även bör omfatta tilläggsskattedeklarationer. Utredningen föreslog bl.a. att den aktuella bestämmelsen ska tillämpas i fråga om skattetillägg, vilket framgår av utredningens förslag till 9 kap. 13 § lag om tilläggsskatt. Bestämmelsen bör således, på sätt Kammarrätten i Göteborg föreslår, kompletteras. Detta för att tydliggöra att med avstämningsuppgifter avses bl.a. uppgifter som har lämnats i tilläggsskattedeklarationen för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i tilläggsskattedeklarationen för beskattningsåret, och uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida tilläggsskattedeklarationer. På så sätt ökar rättssäkerheten ytterligare i dessa fall. Det är emellertid inte möjligt att ge närmare exempel på vad dessa avstämningsuppgifter kan avse, annat än att de precis som enligt nuvarande reglering med enkla medel kan stämmas av mot uppgifter i deklarationer.

Lagförslag

Förslaget medför att 49 kap. 10 d §, som föreslås få beteckningen 49 kap. 10 e §, 11 och 13 §§ SFL, ändras.

Skattetillägg vid skönsbeskattning

<p>Regeringens förslag: Skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning. Skattetillägget är då 40 procent av den tilläggsskatt som bestäms för den deklarationskyldige.</p>
--

Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat någon tilläggsskattedeclaration ska undanröjas om en tilläggsskattedeclaration som kan läggas till grund för beslut lämnas inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet meddelades.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg* anser att bestämmelsen i 49 kap. 8 § SFL, som gäller skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut, utöver inkomstdeklarationer även bör omfatta tilläggsskattedeclarationer.

Skälen för regeringens förslag: I avsnitt 16.10 föreslår regeringen att det ska finnas möjlighet att skönsmässigt uppskatta storleken på tilläggsskatten om deklARATION saknas eller underlaget är så bristfälligt att det inte går att beräkna skatten tillförlitligt. Det bör därför, i likhet med vad som gäller för övriga skatter och avgifter, tas ut skattetillägg vid skönsbeskattning. Nivån på skattetillägget bör vara samma som för övriga skatter och avgifter, det vill säga 40 procent av den skatt som bestäms för den deklarationsskyldige. Bestämmelsen i 49 kap. 15 § SFL behöver kompletteras i detta avseende.

Skattetillägg som tas ut vid skönsbeskattning på grund av att den uppgiftsskyldiga inte lämnat någon deklARATION utgör ett påtryckningsmedel för att en deklARATION ska lämnas. Ett sådant skattetillägg ska därför, enligt 49 kap. 7 § SFL, undanröjas om en deklARATION kommer in till Skatteverket eller till en allmän förvaltningsdomstol inom vissa tidsfrister. På samma sätt som för övriga skatter och avgifter ska ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning, på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat någon tilläggsskattedeclaration, undanröjas om en tilläggsskattedeclaration som kan läggas till grund för beslut lämnas inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet meddelades. Bestämmelsen i 49 kap. 7 § SFL behöver kompletteras i detta avseende.

Vad gäller skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut enligt 49 kap. 8 § SFL, som *Kammarrätten i Göteborg* anser bör innefatta även tilläggsskattedeclarationer, kan följande framhållas. Denna särskilda bestämmelse om skattetillägg har införts för att stoppa möjligheten till skönsbeskattningsspekulation som innebär att det skattetillägg som tas ut i samband med omprövning av ett tidigare skönsbeskattningsbeslut inte längre ska undanröjas av den anledningen att en deklARATION senare lämnas in till Skatteverket. Bestämmelsen ska användas när Skatteverket först har beslutat att skönsbeskatta en person på grund av att någon inkomstdeklARATION inte har lämnats och därefter, på eget initiativ, omprövar detta beslut och påför ytterligare skatt. I förarbetena motiveras bestämmelsen med att det inte är rimligt att deklarationsskyldigheten kan ignoreras och inkomster undanhållas utan att det leder till en bestående sanktion. Det bör beaktas att de personer som avses inte har lämnat någon deklARATION trots att de är skyldiga att göra det enligt lagen, de har påförts förseningsavgifter, de har förelagts att lämna deklARATION och de har blivit skönsbeskattade. Det handlar alltså om personer som upprepade gånger har nonchalerat sina skyldigheter trots att de på olika sätt har uppmärksamats på detta. I jämförelse med många andra situationer då

skattetillägg ska tas ut framstår ett sådant agerande typiskt sett som mer klandervärt (prop. 2010/11:165 s. 488 f). Det kan, enligt regeringens mening, möjligen uppkomma sådana situationer i förhållande till uttag av tilläggsskatten som bestämmelsen i 49 kap. 8 § SFL tar sikte på. Det saknas emellertid beredningsunderlag för att föreslå en sådan ordning inom ramen för detta lagstiftningsärende. Regeringen föreslår därför inte att 49 kap. 8 § SFL bör innefatta även tilläggsskattedeclarationer.

Lagförslag

Förslaget medför att 49 kap. 7 § och 49 kap. 15 § SFL ändras.

Inget skattetillägg när rapportavgift tas ut

Regeringens förslag: Skattetillägg på tilläggsskatt får inte tas ut till den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift tas ut.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *NSD*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna*, *Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att det bör förtydligas att skattetillägg inte får utgå till den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift skulle kunna tas ut oavsett om så även har skett. *SVCA* för fram att det bör förtydligas hur bedömning om rapportavgift och skattetillägg förhåller sig till varandra. Det framstår inte som uteslutet att en situation där samma information lämnats i en tilläggsskatterapport respektive i en tilläggsskattedeclaration kan anses vara fri från allvarliga brister, samtidigt som skattetillägg på grund av oriktig uppgift tas ut. Det måste även förtydligas att de lättnadsregler som införs vad gäller rapportavgift även ska tillämpas i förhållande till skattetillägg inom ramen för reglerna om tilläggsskatt. Även *Skatteverket* önskar förtydligande kring begreppet ”samma felaktighet eller passivitet” i förslaget till 49 kap. 10 e § SFL, då det i grunden är två olika typer av uppgiftslämnanden. Skatteverket anser vidare att det finns behov av förtydliganden för det fall att ett skattetillägg redan har tagits ut av en koncernenhet och det vid en senare tidpunkt blir aktuellt att ta ut en rapportavgift av en annan svensk rapportrenderande koncernenhet och där denna rapportavgift avser samma brister som legat till grund för den förstnämnda enhetens skattetillägg.

Skälen för regeringens förslag: Det finns vissa situationer då Skatteverket inte får ta ut något skattetillägg, bl.a. vid rättelse på eget initiativ (49 kap. 10–10 d §§ SFL). Dessa bestämmelser gäller i tillämpliga delar även vid skattetillägg på tilläggsskatt. Enligt regeringens mening bör det emellertid tydliggöras att skattetillägg inte får tas ut om det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift tas ut. Enligt förslaget till 49 e kap. 1 § SFL ska rapportavgift tas ut av den som lämnar tilläggsskatterapport om det klart framgår att rapporten innehåller allvarliga brister. Med brister avses att felaktiga uppgifter har lämnats eller att uppgifter som skulle ha lämnats har utelämnats. Brister i en tilläggsskatterapport är allvarliga t.ex. om de har orsakat att tilläggsskatt inte påförts trots att det fanns grund för det. Om tilläggsskatterapporten

exempelvis innehåller uppgifter om den justerade skattekostnaden, som vid tiden för rapportens inlämnande var felaktiga, och detta leder till att den effektiva skattesatsen överstiger minimiskattesatsen på 15 procent, har de felaktiga uppgifterna orsakat att tilläggsskatt inte har påförts och bristerna bör därför anses vara allvarliga. Detsamma ska gälla om nödvändiga uppgifter har utelämnats i tilläggsskatterapporten och detta leder till att koncernen inte behöver betala tilläggsskatt.

Enligt regeringens förslag får skattetillägg således inte tas ut om det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift tas ut. Detta gäller såväl för skattetillägg som skulle påförts den rapporterende enheten som för skattetillägg som skulle påförts en annan koncernenhet. Om koncernenheten exempelvis lämnar en oriktig uppgift i sin tilläggsskattedeclaration, som inte är baserad på tilläggsskatterapporten och därmed inte leder till att rapportavgift tas ut, ska dock skattetillägg kunna tas ut gällande detta fel. Om ett skattetillägg redan har tagits ut av en koncernenhet och det vid en senare tidpunkt blir aktuellt att ta ut en rapportavgift som avser samma brister som legat till grund för skattetillägget så behöver skattetillägget omprövas, för att inte samma felaktighet eller passivitet ska leda till dubbla sanktioner i form av skattetillägg och rapportavgift. Detta bör kunna ske på initiativ av såväl den skattskyldige som Skatteverket.

Det kan förekomma situationer, vilket Skatteverket och SVCA uppmärksammat, där samma uppgifter lämnats i en tilläggsskatterapport respektive i en tilläggsskattedeclaration. Uppgifterna skulle då kunna anses vara fria från allvarliga brister enligt bestämmelserna om rapportavgift i 49 e kap. SFL, samtidigt som skattetillägg på grund av oriktig uppgift kan tas ut. I detta sammanhang kan även erinras om befrielsebestämmelsen i 51 kap. 1 § SFL och förslaget till befrielse från skattetillägg i 51 kap. 4 § SFL, vilket redogörs för nedan i avsnitt 16.8.7.

Några ytterligare lättnadsregler på sätt som införs vad gäller rapportavgiften, vilket SVCA även efterlyser förtydligande kring, bör inte införas vad gäller påförande av skattetillägg. Den befintliga systematiken vad gäller skattetillägg bör enligt regeringens mening så långt möjligt bibehållas. Den föreslagna bestämmelsen i 49 kap. 10 e § SFL tydliggör emellertid, vilket NSD efterlyser, att det inte kan bli fråga om några dubbla sanktioner i form av rapportavgift och skattetillägg för en enhet som påförts rapportavgift.

För att den nya bestämmelsen ska passa in i systematiken i 49 kap. SFL bör den betecknas som 49 kap. 10 d §. Den nuvarande 49 kap. 10 d § SFL, som innehåller en definition av vad som avses med avstämningsuppgifter, bör i stället betecknas som 49 kap. 10 e § SFL. Detta medför även att rubriken närmast före den tidigare 49 kap. 10 d § SFL ska sättas närmast före den nya 49 kap. 10 e § SFL.

Lagförslag

Förslaget medför att nuvarande 49 kap. 10 d § ska betecknas som 49 kap. 10 e §, rubriken närmast före den tidigare 49 kap. 10 d § ska sättas närmast före den nya 49 kap. 10 e §, 49 kap. 1 § SFL ändras samt att en ny paragraf, 49 kap. 10 d § SFL, införs.

16.8.7 Befrielse från särskilda avgifter

Regeringens förslag: Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut förseningsavgift med fullt belopp när tilläggsskatterapport inte har lämnats i rätt tid ska Skatteverket även beakta om förseningsavgiften har samband med att en anmälan om att annan enhet lämnar tilläggsskatterapporten inte har gjorts eller inte har gjorts i rätt tid.

Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg på tilläggsskatt med fullt belopp ska Skatteverket även beakta om den felaktighet eller passivitet som skattetillägget grundas på även har lett till en sanktion för den rapporterade enheten i en annan stat, och att bestämmelserna om tilläggsskatt kan vara särskilt komplicerade och att den uppgiftsskyldighet som gäller för tilläggsskatt är mycket omfattande.

Regeringens bedömning: Skatteverket kan i enlighet med befintliga bestämmelser besluta om hel eller delvis befrielse från de särskilda avgifterna om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens förslag och bedömning.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det kan finnas svårigheter att tillämpa bestämmelserna om rapportavgift på ett enhetligt sätt, då risken för skatteundandragande ska beaktas vid bedömningen av om en risk kan betraktas som allvarlig, vid bedömningen av avgiftens storlek samt vid en befrielsebedömning enligt 51 kap. 1 § SFL. Skatteverket önskar även förtydligande då det inte står klart om eventuella tilläggsupplysningar som kan komma in till Skatteverket med koppling till tilläggsskatterapporten ska beaktas i något avseende när det gäller påförande av en eventuell rapportavgift, exempelvis vid frågan om befrielse. Skatteverket efterlyser även en grundligare genomgång av syftet med bestämmelsen om befrielse från förseningsavgift och vilka situationer den är avsedd att träffa. Det gäller särskilt för den situationen där en anmälan avseende rapporterad enhet kommit in för sent eller inte alls.

NSD, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna*, *Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att även rapportavgiften bör vara föremål för de särskilda eftergiftsgrunderna som föreslås gälla för skattetillägget. Vid skattetillägg bör befrielse bli aktuellt om det inte förelegat uppsåt eller grov oaktsamhet. Om ett företag följer en tolkning av regelverket som gjorts av en annan stat eller som följer av nuvarande eller kommande vägledning i *Administrative Guidance* ska det alltid föreligga grund för eftergift av sanktionsavgifter.

NSD, Skatteverket och *SVCA* anser att det bör införas en tidsbegränsad sanktionslättnad om en uppgiftsskyldig har vidtagit rimliga åtgärder för att tillse en korrekt tillämpning av reglerna om tilläggsskatt. Detta mot bakgrund av *safe harbour*-dokumentet. Skatteverket utvecklar sitt resonemang och framhåller att OECD:s bestämmelse om sanktionslättnad framstår som mer ändamålsenlig i sammanhanget. Det finns dock inte, enligt Skatteverket, skäl för att låta en sådan sanktionslättnad omfatta förseningsavgifter då dessa regler inte kan betraktas som särskilt komplicerade.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Regeringen anser att det, bl.a. av rättssäkerhetsskäl och den möjlighet till befrielse som finns gällande särskilda avgifter enligt befintlig reglering i skatteförordelagen, bör finnas en möjlighet att fatta beslut om hel eller delvis befrielse från de särskilda avgifterna i de fall det är oskäligt att ta ut dem med fullt belopp. Någon ändring av 51 kap. 1 § SFL behöver inte göras, då skatteförordelagens regler gäller med avseende på de särskilda avgifterna rapportavgift, förseningsavgift och skattetillegg.

När det gäller rapportavgift, som föreslås införas i 49 e kap. SFL, är det möjligt att samma brist har föranlett en sanktion i en annan stat. Eftersom regeringen anser att man bör ha en *top-down approach* även gällande sanktionerna bör det inte, vilket *NSD* önskar, införas särskild någon befrielsegrund för den här situationen. För att rapportavgift ska bli aktuellt behöver det klart framgå att det är fråga om allvarliga brister. Vid bedömning av rapportavgiftens storlek ska särskild hänsyn tas till bl.a. arten och omfattningen av bristerna. Detta framgår av förslagen till 49 e kap. 1 och 4 §§ SFL, som berörs i avsnitt 16.8.5. *Skatteverket* har fört fram att det kan finnas svårigheter att tillämpa bestämmelserna om rapportavgift på ett enhetligt sätt, då risken för skatteundandragande ska beaktas vid bedömningen av om en risk kan betraktas som allvarlig, vid bedömningen av avgiftens storlek samt vid en befrielsebedömning enligt 51 kap. 1 § SFL. Regeringen har förståelse för att sådana överlappningar som kan uppkomma vid tillämpningen av reglerna om rapportavgift kan innebära vissa svårigheter. Det får ankomma på rättstillämpningen att tillämpa sådana överlappande regler på ett enhetligt sätt.

Vid bedömningen av om befrielse från rapportavgiften kan bli aktuell bör det finnas möjlighet att, vilket *Skatteverket* önskat förtydligande kring, beakta eventuella tilläggsupplysningar som kan komma in till *Skatteverket* med koppling till tilläggs-katterapporten. Hänsyn till att sådana tilläggsupplysningar lämnats bör kunna tas om koncernenheten t.ex. har gjort en felbedömning av de faktiska förhållandena, vilket inneburit att upplysningar utelämnats i tilläggs-katterapporten i ett första skede. Det kan också framhållas att rapportavgift, med regeringens förslag, inte ska tas ut om bristerna har rättats på eget initiativ av den som lämnar rapporten, se avsnitt 16.8.5.

Vad gäller införandet av en särskild grund för befrielse för förseningsavgift, som komplement till ordinarie befrielsegrunder i 51 kap. 1 § SFL, gör regeringen följande överväganden.

Förseningsavgift ska enligt regeringens förslag bl.a. tas ut om den som ska lämna tilläggs-katterapport inte har gjort det i rätt tid. För en koncernenhet som har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggs-katterapporten ska förseningsavgift tas ut först om *Skatteverket* inte har mottagit en tilläggs-katterapport inom två år från beskattningsårets utgång. Detta framgår av 48 kap. 1 § och förslaget till 48 kap. 5 a § SFL.

Det kan uppkomma situationer när en koncernenhet inte har anmält att någon annan enhet ska lämna tilläggs-katterapport. Enligt förslaget i denna lagrådsremiss införs inga särskilda regler i skatteförordelagen för en sådan situation. Det avgörande är emellertid att *Skatteverket* får in en tilläggs-katterapport för koncernen och att det finns sanktioner att tillgripa om så inte sker. Om en koncernenhet anmäler att en annan enhet ska lämna tilläggs-katterapporten, men detta görs för sent, bör det därför finnas

bestämmelser som möjliggör att förseningsavgift i ett första skede endast ska tas ut från den utsedda enheten. Eftersom anmälan i dessa fall inte skett i den ordning som föreskrivs i 33 d kap. 3 § andra stycket och 33 d kap. 4 § tredje stycket SFL bör en sådan situation hanteras genom en bestämmelse om befrielse från förseningsavgift. Som framgår av 51 kap. 1 § SFL kan befrielse från förseningsavgift ges om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp. Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut förseningsavgift med fullt belopp ska Skatteverket, utöver vad som särskilt ska beaktas enligt 51 kap. 1 § andra stycket SFL, även beakta om förseningsavgiften har samband med att en anmälan om att en annan enhet ska lämna rapporten enligt 33 d kap. 3 § andra stycket eller 33 d kap. 4 § tredje stycket SFL inte har skett eller inte har skett i rätt tid. Skulle det då komma in en tilläggsskatterapport från en annan enhet, kan Skatteverket besluta om befrielse avseende övriga koncernenheter. Eventuell förseningsavgift för den rapporterade enheten ska dock inte sättas ned i detta fall.

Om en koncernenhet anmäler att en annan enhet ska lämna in rapporten, men anmälan inte sker i rätt tid finns, vilket Skatteverket önskat förtydligande kring, möjlighet att besluta om befrielse från förseningsavgiften för den förstnämnda enheten. Skatteverket ska dock fortfarande ha möjlighet att ta ut en förseningsavgift från koncernenheten om någon tilläggsskatterapport inte kommer in från den utsedda enheten inom två år från beskattningens utgång.

Vad gäller införandet av en särskild grund för befrielse för skattetillägg, som komplement till ordinarie befrielsegrunder i 51 kap. 1 § SFL, gör regeringen följande överväganden. Om en svensk koncernenhet är föremål för ett beslut om skattetillägg bör det, inom ramen för den skälighetsbedömning som ska göras enligt bestämmelsen om befrielse i 51 kap. 1 § SFL, tas hänsyn till om den felaktighet eller passivitet som skattetillägget grundas på även har lett till en sanktion för den rapporterade enheten i ett annat land. Därutöver bör det även särskilt beaktas att bestämmelserna om tilläggsskatt kan vara särskilt komplicerade och att den uppgiftsskyldighet som gäller för tilläggsskatt är mycket omfattande. På detta sätt tas hänsyn till tilläggsskattens internationella karaktär och komplexitet vid bedömning av eventuell befrielse från skattetillägg. Det är emellertid inte lämpligt att införa något krav på uppsåt eller oaktsamhet vid denna bedömning, på det sätt NSD fört fram. Detta då det enligt befintliga regler t.ex. särskilt ska beaktas om den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena (se 51 kap. 1 § andra stycket b). Bestämmelsernas inledning, att det är Skatteverket som ska beakta, hämtar sin utformning från 51 kap. 2 § SFL. Även en förvaltningsdomstol ska naturligtvis beakta de särskilda omständigheterna.

NSD har fört fram önskemål om att det alltid ska föreligga grund för eftergift av sanktionsavgifter om ett företag följer en tolkning av regelverket som gjorts av en annan stat eller som följer av nuvarande eller kommande vägledning i Administrative Guidance. Det är, enligt regeringens mening, inte lämpligt att införa någon sådan befrielsegrund. Hur andra stater tolkar regelverket kan inte automatiskt medföra möjlighet till befrielse från de särskilda avgifter som föreslås. Hänsyn till en

koncernenhets tolkning av nuvarande eller kommande vägledning i Administrative Guidance kan t.ex. tas vid en befrielsebedömning enligt 51 kap. 1 § SFL.

Vad gäller frågan om sanktionslättnader under en inledande fas, vilket bl.a. NSD, SVCA och Skatteverket önskar mot bakgrund av den av det inkluderande ramverket fastställda möjligheten till sanktionslättnad i safe harbour-dokumentet, kan följande framhållas. OECD beskriver i dokumentet en tillfällig sanktionslättnad som innebär att uppgiftsskyldiga under en tidsangiven inledande fas ska undgå sanktioner om de vidtagit rimliga åtgärder för att säkerställa att de tillämpat GloBE-reglerna på ett korrekt sätt. Regeringen instämmer i Skatteverkets bedömning att varken de befintliga reglerna i skatteförfarandelagen eller de föreslagna befrielsereglerna i 51 kap. 3 och 4 §§ SFL innehåller någon direkt motsvarighet till en sådan tidsbegränsad sanktionslättnad som fastställts av det inkluderande ramverket i safe harbour-dokumentet. Regeringen anser att frågan kräver ytterligare analyser och bedömningar och att den därför bör övervägas närmare. Det finns därför anledning att återkomma i frågan.

Lagförslag

Förslaget medför att 51 kap. 3 och 4 §§ SFL införs.

16.8.8 Beslut om särskilda avgifter

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

Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Om den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeklaration lämnar tilläggsskattedeklaration efter utgången av andra året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Beslut ska i dessa fall dock meddelas senast sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Regeringens bedömning: Befintliga bestämmelser i övrigt avseende beslut om förseningsavgift och beslut om skattetillägg är tillämpliga vid uttag av tilläggsskatt.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens förslag och bedömning.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: För att undvika missförstånd om vad som omfattas av begreppet deklaration i paragrafens olika delar föreslår *Skatteverket* att 52 kap. 4 § SFL förtydligas genom att begreppet ”deklaration” i första stycket byts ut mot ”inkomstdeklaration eller skattedeklaration”.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: I 52 kap. SFL regleras inom vilken tid beslut om särskilda avgifter ska fattas. Tidsfristen är olika beroende på vilken typ av särskild avgift det rör sig om och i vilken situation avgiften tas ut.

Ett beslut om förseningsavgift enligt skatteförfarandelagen ska, enligt 52 kap. 2 § SFL, meddelas inom två år från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. Regeringen anser att samma tidsfrist ska gälla vid beslut om förseningsavgift för det fall att en tilläggsskatterapport eller en tilläggsskattedeklaration inte lämnas in i tid.

Vad gäller beslut om rapportavgift gör regeringen följande överväganden. Enligt regeringens mening kan vägledning i denna del hämtas från bestämmelserna om rapporteringsavgift. Om föreskrivna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte lämnas i tid kan Skatteverket ta ut en eller flera rapporteringsavgifter. När det gäller beslut om rapporteringsavgift enligt skatteförfarandelagen ska ett sådant, enligt 52 kap. 8 d § SFL, meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. När den bestämmelsen infördes menade flera remissinstanser att sex år var en orimligt lång tid för Skatteverket att besluta om avgift. Regeringen ansåg dock att en kortare tid än sex år var en alltför kort tidsfrist för Skatteverket att besluta om rapporteringsavgift. Detta på grund av svårigheterna för myndigheten att upptäcka att uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang inte lämnats (prop. 2019/20:74 s. 157). Regeringen anser att detta resonemang även gör sig gällande avseende tilläggsskatterapporten. Skatteverket har begränsade möjligheter att kontrollera att uppgifterna i tilläggsskatterapporten som gäller utländska förhållanden är korrekta. Skatteverket kommer förmodligen, beroende på hur arbetet med informationsutbyte framskrider inom ramen för det internationella samarbetet, att få information från andra länder om de uppmärksammat att rapporten innehåller brister gällande deras inhemska förhållanden. Detta kan emellertid ta tid. Ett beslut om rapportavgift ska därför fattas inom sex år från det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, för att Skatteverket ska få en rimlig möjlighet att noggrant utreda de förhållanden som ligger till grund för beslutet.

När det gäller beslut om skattetillägg ska dessa fattas inom samma tidsfrister som gäller för beslut om tilläggsskatt. Ett beslut om tilläggsskatt ska, enligt förslaget till 56 a kap. 7 § SFL, meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. I avsnitt 16.9 redogörs för övervägandena avseende beslut om tilläggsskatt. Det innebär att även ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Tidsfristen för när Skatteverket får meddela beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning förlängs om deklARATIONEN inte lämnas i tid eller inte lämnas alls. Av 52 kap. 4 § första stycket SFL framgår att Skatteverket får meddela ett beslut om skattetillägg inom ett år från den dag då deklARATIONEN kom in till Skatteverket, om den som är deklARATIONSSKYLDIG lämnar deklARATIONEN efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Bestämmelsen i 52 kap. 4 § SFL behöver kompletteras, för att det tydligt ska framgå när ett beslut om skattetillägg får beslutas för det fall en tilläggsskattedeklaration lämnas in för sent. Det bör därför tydliggöras att 52 kap. 4 § första stycket SFL gäller för den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeklaration, om deklARATIONEN lämnas efter utgången av andra året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

För att undvika missförstånd om vad som omfattas av begreppet deklARATION i paragrafens olika delar anser regeringen, i likhet med vad *Skatteverket* anför, att 52 kap. 4 § första stycket SFL förtydligas genom att begreppet ”deklARATION” i första stycket byts ut mot ”inkomstdeklARATION eller skattedeklARATION”.

Om den deklARATIONSSKYLDIGE inte har lämnat någon deklARATION får, enligt 52 kap. 4 § andra stycket SFL, ett beslut om skattetillägg meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Samma tidsfrist bör gälla för det fall en tilläggsskattedeklARATION inte lämnas in. Någon komplettering behövs inte i detta avseende.

Det kan även förtydligas att i fråga om beslut om skattetillägg i övrigt tillämpas bestämmelserna i 52 kap. 5–7 samt 8 a §§ SFL. Dessa bestämmelser gäller skattetillägg vid efterbeskattning, möjligheten till omprövning vid oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller i ett mål om beskattning samt skattetillägg efter anmälan om brott eller inledd förundersökning. Dessa bestämmelser behöver inte kompletteras med anledning av möjligheten att ta ut skattetillägg

Av 66 kap. 22 § SFL, som gäller förlängd omprövningstid på grund av för sen eller utebliven deklARATION och som gäller även vid beslut om tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt, framgår följande. Om den som är deklARATIONSSKYLDIG lämnar deklARATION efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller meddelas inom ett år från den dag då deklARATIONEN kom in till *Skatteverket*. Ett sådant beslut får dock bara meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Om den deklARATIONSSKYLDIGE inte har lämnat någon deklARATION, får beslutet meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Vad gäller skattetillägg på tilläggsskatt gäller då följande i dessa situationer. Om en tilläggsskattedeklARATION lämnas efter utgången av andra året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, ska ett beslut om skattetillägg i stället meddelas inom ett år från den dag då deklARATIONEN kom in till *Skatteverket*. Beslut ska i dessa fall dock meddelas senast sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Om den deklARATIONSSKYLDIGE inte har lämnat någon tilläggsskattedeklARATION, får beslutet meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Omprövningsbestämmelsen berörs närmare i avsnitt 16.15.1.

Lagförslag

Förslaget medför att 52 kap. 1, 3 och 4 §§ SFL ändras och att en ny paragraf, 52 kap. 8 f § första stycket SFL, införs.

16.8.9 Särskilt kvalificerad beslutsfattare vid beslut om rapportavgift

Regeringens förslag: Beslut i fråga om rapportavgift ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.
--

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I avsnitt 16.9 föreslår regeringen att beslutsförfarandet bör motsvara vad som gäller i övrigt enligt skatteförfarandelagen, med möjlighet till snabbare automatiserade beslut och omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket.

I 66 kap. 5 § SFL regleras att vissa omprövningsbeslut ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. Syftet med bestämmelsen är att bygga in ett kvalitetsstärkande moment genom att försäkra sig om att beslutsfattaren har hög kompetens, och att koppla in en annan tjänsteman än den som fattat grundbeslutet. Regeringen anser att även beslut om rapportavgift ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. Detta mot bakgrund bl.a. av de komplexa bedömningar vissa beslut om rapportavgift väntas medföra samt att sådana beslut inte kommer att fattas på automatiserad väg. Beslut om rapportavgift kommer inte heller nödvändigtvis att fattas i samband med beslut om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför att en ny paragraf, 52 kap. 8 f § andra stycket SFL, införs.

16.9 Beslut om tilläggsskatt

16.9.1 Beslut om och beräkning av tilläggsskatt

Regeringens förslag: Skatteverket ska besluta om tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport, tilläggsskattedeklaration och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll.

Skatteverket ska besluta om tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt om koncernenheten har lämnat en tilläggsskattedeklaration eller det i övrigt framkommit att koncernenheten ska betala sådan skatt.

I beslutet om tilläggsskatt ska Skatteverket fastställa underlagen för att ta ut skatt enligt lagen om tilläggsskatt och bestämma storleken på tilläggsskatt att betala som avser tilläggsskatt enligt huvudregeln, tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln och nationell tilläggsskatt.

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

Den kurs som fastställas av Sveriges riksbank för köp av svenska kronor ska användas vid omräkning. Om någon valutakurs inte fastställts av Sveriges riksbank ska en annan organisations motsvarande kursnoteringar användas, om de är allmänt accepterade.

Efter att ett beslut om tilläggsskatt har fattats ska Skatteverket beräkna tilläggsskatt att betala som avser tilläggsskatt enligt huvudregeln och tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln. Till beloppet ska läggas skattetillägg som har beslutats med anledning av beslut om

tilläggs katt och förseningsavgift som har beslutats för att en tilläggs katterapport eller tilläggs kattedeklaration inte har kommit in i rätt tid. Skatteverket ska särskilt beräkna nationell tilläggs katt att betala.

Regeringens bedömning: Skatteverket bör ha möjlighet att ompröva ett beslut om tilläggs katt i enlighet med befintliga regler i skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag och bedömning. Utredningen föreslår att det i bestämmelsen om beslut om tilläggs katt anges att om Skatteverket har beslutat i fråga om tilläggs katt får ett nytt beslut till nackdel för den beslutet gälla fattas endast om förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda. Utredningen lämnar inte förslag om beslut om nationell tilläggs katt eller beräkning av tilläggs katt.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag och bedömning. Promemorian föreslår att Skatteverket ska fatta beslut om nationell tilläggs katt på motsvarande sätt som gäller för beslut om tilläggs katt. Promemorian lämnar inte förslag om beslut och beräkning av tilläggs katt.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att bestämmelsen som hindrar ordinarie omprövning till nackdel bör utgå och att förfarandet avseende beslut och omprövning så långt som möjligt motsvarar befintligt förfarande i skatteförfarandelagen. Beslutsförfarandet i skatteförfarandelagen innebär att Skatteverket fattar snabba automatiserade beslut och därefter kan göra ett urval av ärenden som behöver utredas ytterligare och inom vissa tidsfrister kan ompröva felaktiga beslut. Automatisering av beslut är ett verktyg för att effektivisera verksamheten. Ett automatiserat beslutsförfarande innebär kortare handläggningstider än ett manuellt förfarande vilket innebär att företagen får snabbare besked och därmed bättre möjlighet att hantera sin situation. Om det saknas möjlighet till ordinarie omprövning till nackdel kommer Skatteverket i betydligt större utsträckning än vad som gäller för förfarandet i övrigt behöva vidta utredningsåtgärder inför det första beslutet om skatt. Det ökar risken för ett sent beslut om skatt samtidigt som den administrativa bördan för företagen riskerar att öka till följd av Skatteverkets utredningsåtgärder. Förfarandet blir därför mindre effektivt för såväl företag som Skatteverket jämfört med vad som gäller för skatteförfarandet i övrigt. För det fall Skatteverket tillåts fatta automatiserade beslut och göra ordinarie omprövningar utan krav på efterbeskattningsgrund anser Skatteverket att tidsfristen för beslut om tilläggs katt kan kortas väsentligt.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Det ska fattas ett beslut om tilläggs katt oavsett om det avser tilläggs katt eller nationell tilläggs katt

Med tilläggs katt avses skatt som tas ut med stöd av en huvudregel för tilläggs katt eller en kompletteringsregel för tilläggs katt, se 2 kap. 2 § lagen om tilläggs katt och avsnitt 5.3. I lagen om tilläggs katt regleras även förutsättningar för att ta ut nationell tilläggs katt. Nationell tilläggs katt som ska tas ut av svenska koncernenheter ställer krav på ett

särskilt förfarande. Detta mot bakgrund av att nationell tilläggsskatt ska avräknas från tilläggsskattebeloppet (artikel 11.2 och artikel 27.3 direktivet samt 3 kap. 39–40 §§ lagen om tilläggsskatt) och således minskar eller eliminerar den internationella tilläggsskatten. Den nationella tilläggsskatten ger alltså den stat i vilken den lågbeskattade enheten hör hemma företräde till skatteintäkter från tilläggsbeskattning. Vidare preskriberas statens fordran på nationell tilläggsskatt fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den förföll till betalning vilket innebär att staten efter denna dag inte längre har rätt att driva in fordran. Tiden för preskription av fordran skiljer sig från vad som annars gäller för skattefordringar, se vidare i avsnitt 16.12.5. Om den nationella tilläggsskatten inte betalas i rätt tid ska beloppet läggas till tilläggsskatten för staten vid den internationella tilläggsbeskattningen för det räkenskapsår då omräkning sker (artikel 11.3 direktivet). Skattemyndigheterna måste således kunna kontrollera att nationell tilläggsskatt faktiskt har betalats i en stat och med vilket belopp.

Även om den nationella tilläggsskatten måste beräknas innan beräkning av tilläggsskatt är det rimligt att Skatteverket beslutar om tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt inom ramen för en och samma process. Såsom direktivet är formulerat (artikel 11.2 och artikel 27.3) måste hänsyn kunna tas till att nationell tilläggsskatt ska beräknas för en stat vid beräkningen av den internationella tilläggsskatten, även om skattemyndigheten ännu inte har beslutat att ta ut sådan tilläggsskatt. Ur administrativ synpunkt är det en fördel att samordna förfarandet för nationell tilläggsskatt med förfarandet för tilläggsskatten i övrigt. Nationell tilläggsskatt bör därför deklarerar och beslutas i samma förfarande som gäller för tilläggsskatt.

Som framgår av avsnitt 16.12.5 föreslås att betalning av nationell tilläggsskatt ska ske på ett särskilt skattekonto. Detta för att fordran, enligt förslag i avsnitt 16.12.5, ska preskriberas vid en annan tidpunkt än vad som generellt gäller för skattefordringar. För att möjliggöra att nationell tilläggsskatt registreras på ett särskilt skattekonto behöver Skatteverket fatta beslut om skatten och där beloppet som avser nationell tilläggsskatt särskilt framgår.

Till skillnad från utredningens och promemorians förslag anser regeringen att en annan lagteknisk lösning är att föredra. I stället för separata beslut som avser tilläggsskatt respektive nationell tilläggsskatt, bör det fattas ett och samma beslut som avser samtliga skatter. Termen beslut om tilläggsskatt avser således såväl beslut om tilläggsskatt som beslut om nationell tilläggsskatt. Efter att beslut om tilläggsskatt har fattats, ska Skatteverket beräkna tilläggsskatt att betala. I detta steg kan nationell tilläggsskatt särskiljas från belopp som avser tilläggsskatt i övrigt, dvs. tilläggsskatt enligt huvudregeln och tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln. Systematiken överensstämmer med vad som gäller vid beslut om slutlig skatt. Genom att ett beslut fattas för samtliga skatter blir beslutet enklare att överblicka för den skattskyldige och frågorna hålls samman vid en eventuell omprövning eller överklagande till domstol. Samtidigt möjliggör separata beräkningar att Skatteverket kan registrera beloppen på olika skattekonton och den skattskyldige får tydlig information om vilket belopp som registreras på vilket konto. Det har betydelse för det skattskyldiges möjligheter att styra att en inbetalning avser en viss skatt, vilket regeringen återkommer till i avsnitt 16.12.5.

Skatteverket ska fatta beslut om tilläggsskatt när enheten har lämnat en tilläggsskattedeklaration eller om det i övrigt framkommit att enheten ska betala tilläggsskatt

I avsnitt 16.6.2 föreslår regeringen att alla svenska koncernenheter inte är skyldiga att lämna deklARATION för varje beskattningsår. Skyldighet att deklarerat uppkommer i stället om koncernenheten är skattskyldig för ett tilläggsskattebelopp enligt lagen om tilläggsskatt eller kompletterande tilläggsskatt fördelas till svenska koncernenheter. Med tilläggsskattebelopp avses såväl tilläggsskatt enligt huvudregeln som nationell tilläggsskatt. I linje med förslaget bör inte heller Skatteverket för varje beskattningsår fatta beslut om tilläggsskatt för alla svenska koncernenheter. I stället bör Skatteverket endast fatta beslut om tilläggsskatt för en svensk koncernenhet om den har lämnat en tilläggsskattedeklaration.

Om en koncernenhet inte lämnar in en tilläggsskattedeklaration trots skyldighet att göra det, ska Skatteverket förelägga koncernenheten att inkomma med en sådan. Det kan finnas situationer när en deklARATION trots detta inte lämnas in. I en sådan situation kan det dock finnas annat underlag, t.ex. en tilläggsskatterapport, som gör att skatten ändå kan bestämmas. Det bör därför finnas en möjlighet för Skatteverket att fatta beslut om tilläggsskatt även om någon deklARATION inte har lämnats in. Med rekvisitet ”om det i övrigt framkommit att enheten ska betala tilläggsskatt” avses att Skatteverkets beslut exempelvis kan grundas på uppgifter från en tilläggsskatterapport eller uppgifter från en land-för-land-rapport. Företagsättningar för skönsmåssiga beslut behandlas i avsnitt 16.10.

Det är Skatteverket som ska besluta om tilläggsskatt. På motsvarande sätt som gäller för slutlig skatt ska beslutet fattas på grundval av uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport, tilläggsskattedeklaration och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll.

Vad som ska framgå av beslutet?

I beslutet ska Skatteverket fastställa underlagen för att ta ut skatt enligt lagen om tilläggsskatt och bestämma skattens storlek. Av beslutet ska framgå om skatten avser tilläggsskatt enligt huvudregeln eller kompletteringsregeln eller om det avser nationell tilläggsskatt. Av ett beslut kan det därutöver behöva framgå exempelvis vilka koncernenheters tilläggsskattebelopp som enhetens totala tilläggsskatt avser.

När Skatteverket i sitt beslut bestämmer storleken på den tilläggsskatt eller nationella tilläggsskatt som en svensk enhet ska betala ska beloppet anges i svenska kronor. De belopp som ligger till grund för beslutet kommer dock kunna vara angivna i annan valuta än svenska kronor. Det krävs därför en reglering om hur omräkning ska ske till svenska kronor. I linje med utredningens förslag anser regeringen att omräkning bör ske utifrån balansdagens kurs för den koncernenhet som beloppet är hänförligt till. Om beloppet inte kan hänföras till en enskild koncernenhet ska kursen på moderföretagets balansdag användas.

Den kurs som fastställs av Sveriges riksbank för köp av svenska kronor ska användas vid omräkning. Finns inte valutakursen noterad hos Sveriges riksbank kan annan motsvarande kurs från en myndighet, företag eller en organisation användas. Det krav som gäller är att det är en kurs som mer allmänt tillämpas för den aktuella valutan. Det bör uttryckligen anges att

det ska vara kursnoteringar som sätts av en annan organisation som är allmänt accepterade.

Beräkning av skatt som ska betalas

I fråga om slutlig skatt ska Skatteverket, när den slutliga skatten har bestämts, göra en beräkning av om den skattskyldige med anledning av beslutet ska betala eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning). Resultatet av beräkningen påverkar tidpunkten för registrering av den slutliga skatten och övriga belopp på skattekontot samt avstämning av skattekontot. Bestämmelserna som reglerar de frågorna finns i 61 kap. SFL.

Systemet med tilläggsskatt skiljer sig från systemet med slutlig skatt på så sätt att det inte är aktuellt med preliminär inbetalning av skatt. Någon beräkning likt den som regleras i 56 kap. 9 § andra stycket SFL är således inte aktuell. Däremot finns behov av att komplettera med bestämmelser som motsvarar 56 kap. 9 § tredje stycket SFL och som avser vilka belopp som ska läggas till beräkningen. Utredningen har föreslagit att sanktioner i form av skattetillägg och förseningsavgifter ska tillämpas på förfarandet vid uttag av tilläggsskatt men har inte lämnat förslag i fråga om betalning och förfallodag av desamma.

Med regeringens förslag i avsnitt 16.8.4 och 16.8.6 ska skatteförfarandelagens bestämmelser om skattetillägg och förseningsavgift tillämpas på förfarandet med tilläggsskatt. Kompletterande bestämmelser behövs i fråga om bl.a. förfallodag. Regeringen bedömer att en beräkning motsvarande slutskatteberäkningen enligt 56 kap. 9 § SFL första och tredje styckena bör införas. Eftersom det inte finns några avdrag som ska göras från tilläggsskatt saknas behov av reglering som motsvarar bestämmelsens andra stycke.

Regeringen föreslår därför att Skatteverket, efter att ett beslut om tilläggsskatt har fattats, ska beräkna tilläggsskatt att betala som avser tilläggsskatt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln. Sådan skatt ska, i enlighet med regeringens förslag i avsnitt 16.12.3, registreras på skattekontot. Beslut om skattetillägg som har beslutats med anledning av beslut om tilläggsskatt samt förseningsavgift för att en tilläggsskatte-rapport eller tilläggsskattedeklaration inte har kommit in i rätt tid bör förfalla till betalning och registreras på skattekontot i samband med tilläggsskatten. En beräkning som regeringen föreslår påverkar när respektive belopp ska registreras på skattekontot, förfallodag och underlag för ränteberäkning.

Betalning av nationell tilläggsskatt ska ske i särskild ordning. Genom att Skatteverket särskilt beräknar nationell tilläggsskatt separeras beloppet som ska registreras på ett skattekonto som avser sådan skatt. För den skattskyldige medför en separat beräkning att det blir tydligt vilket belopp som ska betalas till vilket skattekonto. Regeringen föreslår därför att Skatteverket särskilt ska beräkna tilläggsskatt att betala som avser nationell tilläggsskatt.

Beloppet kommer endast att avse nationell tilläggsskatt och det saknas behov av bestämmelse om att andra belopp ska läggas till beräkningen. Eventuella skattetillägg som beslutas med anledning av beslut om tilläggsskatt eller förseningsavgifter ska således inte läggas till belopp som

avser nationell tilläggsskatt utan i stället läggas till den beräkning som avser tilläggsskatt, även om någon sådan skatt inte finns att betala. Eventuella avgifter som beslutas med anledning av beslut om tilläggsskatt ska således registreras på den skattskyldiges skattekonto som avser alla skatter och avgifter och inte det särskilda skattekonto som är avsett för nationell tilläggsskatt. Förfarandet har betydelse för regler om avräkning och när en sådan fordran preskriberas.

Möjlighet till ett automatiserat beslutsförfarande med möjlighet till omprövning

Inom skatteförfarandet fattas i dag ett stort antal automatiserade beslut. Beslutet kan göras i form av ett elektroniskt dokument genom automatiserad databehandling och finns bara i skattedatabasen och inte i pappersform (prop. 2010/11:165 s. 494 och 495). Det gäller framför allt i de fall beslut om t.ex. slutlig skatt fattas i enlighet med uppgifterna i inkomstdeklarationen. Därefter kan Skatteverket göra ett urval av ärenden som behöver utredas ytterligare och inom den tidsfrist som gäller för omprövning, ompröva beslut som har blivit felaktiga. Ett sådant omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel kan fattas utan att några nya omständigheter har tillkommit (Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 1996 ref. 102). Förfarandet innebär att Skatteverket kan fatta snabba beslut och därefter rikta utredningsresurser mot de ärenden som av någon anledning behöver utredas närmare. Det medför således ett effektivare förfarande där den skattskyldige får ett snabbt beslut samtidigt som Skatteverket har möjlighet att utreda och säkerställa en materiellt riktig beskattning.

Förfarandet vid uttag av tilläggsskatt kan i vissa delar antas komma att skilja sig från förfarandet som gäller för slutlig skatt. Beslut ska fattas på grundval av uppgifter inte enbart från tilläggsskattedeklaration utan även tilläggsskatterapport. Det internationella arbetet med informationsutbyte är ännu inte avslutat varför det i dagsläget inte är möjligt att närmare analysera hur informationsutbytet komma gå till, vilken information Skatteverket kommer att ha tillgång till och när. Avsaknaden av tillräckliga uppgifter för en fullgod utredning tillsammans med avsaknad av möjlighet att ompröva beslut riskerar, såsom *Skatteverket* har påpekat, att beslut fattas i ett sent skede och efter kompletterande utredningsåtgärder. Införandet av tilläggsskatt kommer medföra stor administrativ börda för företagen och regeringen är angelägen om att inte utöka denna börda. Ur andra aspekter finns ingen anledning att särskilja förfarandet vid tilläggsskatt från det som gäller vid slutlig skatt. Dokumentations- skyldigheten är densamma, Skatteverket har samma möjligheter till utredning och kontroll, skatten betalas på samma sätt och räntebereäkningen bygger på samma principer. Även sanktionsbestämmelserna överensstämmer i stort med vad som gäller för andra skatter och avgifter.

Mot denna bakgrund anser regeringen att beslutsförfarandet bör inordnas i den systematik som gäller i övrigt enligt skatteförfarandelagen och motsvara vad som gäller för slutlig skatt med möjlighet till automatiserade beslut och omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket även utan att nya omständigheter tillkommit. Regeringen

delar därför inte utredningens slutsats att det som regel endast bör fattas ett beslut om tilläggsskatt om inte grund för efterbesiktning föreligger.

I vissa fall kan en justering av medräknade skatter eller justerad vinst eller förlust leda till en omräkning av koncernens effektiva skattesats och tilläggsskatt för ett tidigare räkenskapsår. Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten ska då beräknas på nytt (artikel 29.1 minimiskattningsdirektivet). Ett sådant belopp av tillkommande tilläggsskatt ska inte påverka tilläggsskatt att betala för det beskattningsår som uppgifterna avser utan i stället behandlas om ytterligare tilläggsskatt för det beskattningsår under vilket omräkningen görs. Bestämmelser om detta finns i 4 kap. 19 och 20 §§ lagen om tilläggsskatt. Om tilläggsskattebeloppet ska räknas om i enlighet med förutsättningarna i 4 kap. 19 § lagen om tilläggsskatt saknas grund för omprövning av det tidigare beslutet om tilläggsskatt eftersom det tillkommande tilläggsskattebeloppet ska läggas till tilläggsskattebeloppet för det innevarande året, se 3 kap. 39 § och 4 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt. Det är tillräckligt att bestämmelser med denna innebörd finns i lagen om tilläggsskatt och det saknas behov av att i skatteförfarandelagen införa särskilda bestämmelser om hinder mot omprövning i en sådan situation.

Lagförslag

Förslaget medför att 56 a kap. 1–6 §§ SFL införs.

16.9.2 När ska beslut meddelas?

Regeringens förslag: Ett beslut om tilläggsskatt ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om en tilläggsskattedeklaration kommer in till Skatteverket efter utgången av andra året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, ska ett beslut om tilläggsskatt i stället meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Beslut ska dock meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Regeringens bedömning: Befintliga bestämmelser är tillämpliga i fråga om när beslut om tilläggsskatt ska meddelas om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklARATION.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens förslag och bedömning.

Promemorian förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanser: *Skatteverket* anser att tidsfristen för beslut behöver förlängas till att meddelas senast inom fyra år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut för att Skatteverket ska ha en realistisk möjlighet att hinna utreda ärendena tillräckligt i enlighet med de krav som ställs på Skatteverkets utredningar. Skatteverket anser att det i stället bör införas möjlighet att fatta automatiserade beslut med möjlighet till omprövning och om så sker kan tidsfristen för beslut om tilläggsskatt kortas väsentligt och meddelas senast inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Skatteverket föreslår att ett beslut om ordinarie omprövning till nackdel på Skatteverkets initiativ, dvs.

utan efterbeskattningsgrund, får meddelas inom fyra år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: En tilläggsskatterapport ska som huvudregel lämnas in inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten gäller. I vissa fall kan rapporten dock lämnas inom 18 månader efter utgången av beskattningsåret. Den förlängda tidsfristen gäller om det är första gången lagen om tilläggsskatt ska tillämpas på koncernen. En tilläggsskattedeklaration ska lämnas senast en månad efter den dag tilläggsskatterapporten senast ska lämnas in.

Enligt regeringens förslag är en svensk koncernenhet inte skyldig att lämna tilläggsskatterapport till Skatteverket om moderföretaget eller en annan koncernenhet som moderföretaget har utsett, lämnar en tilläggsskatterapport till skattemyndigheten i den stat där den hör hemma och Sverige har ett avtal om automatiskt utbyte av tilläggsskatterapporter med den staten. Några gällande avtal om automatiskt informationsutbyte finns ännu inte. De internationella förhandlingarna om hur ett sådant informationsutbyte ska se ut pågår. Det är därför osäkert hur och inom vilken tid Skatteverket kan antas ta del av tilläggsskatterapporter som lämnas in i ett annat land. Under dessa förutsättningar anser regeringen att bedömning av inom vilken tid Skatteverket senast ska meddela beslut om tilläggsskatt ska utgå från de förhållanden som är kända. Regeringen utgår därför från att svenska koncernenheter ska lämna tilläggsskatterapport till Skatteverket.

En tilläggsskattedeklaration ska lämnas in inom 16 respektive 19 månader från utgången av det aktuella beskattningsåret. Underlaget kommer därmed att inkomma till Skatteverket relativt sent under andra året efter beskattningsårets utgång. Ärenden om tilläggsskatt kommer som utgångspunkt att röra sig om komplicerade ärenden med ett omfattande utredningsunderlag. Såsom *Skatteverket* har påpekat kan det förväntas ta tid att få in kompletterande information och reda ut rättsfrågor. Det är nödvändigt att Skatteverket bereds tid för att utreda ärenden om tilläggsskatt med den noggrannhet som krävs, samtidigt som skattskyldiga ska få besked om beslut inte alltför lång tid efter beskattningsårets utgång. I syfte att möjliggöra en effektivare hantering, anser regeringen, som redogjorts för i avsnitt 16.9.1, att Skatteverket ska få möjlighet att fatta automatiserade beslut och på eget initiativ ompröva beslut i enlighet med befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen. Såsom Skatteverket har framfört kan hanteringen medföra snabbare beslut så att de skattskyldiga får ett besked om tilläggsskatt tidigare samtidigt som myndigheten får möjlighet att rikta utredningsresurser mot de ärenden som av någon anledning behöver granskas närmare.

Omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket ska enligt 66 kap. 21 § SFL meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Omprövningsfristen är därmed alltför kort för att med nuvarande förslag möjliggöra för Skatteverket att fatta automatiserade beslut med efterföljande omprövning. Skatteverket anser att omprövningsfristen avseende beslut om tilläggsskatt i stället bör vara fyra år. Som regeringen konstaterar i avsnitt 16.15.1 saknas beredningsunderlag för att föreslå en sådan ordning inom ramen för detta lagstiftningsärende och någon ändring av omprövningstiden i 66 kap. 21 § SFL föreslås därmed inte.

Utan en förlängning av omprövningstiden saknas i praktiken möjlighet att ompröva beslut till nackdel på initiativ av Skatteverket. Det är därför inte heller lämpligt att föreslå en kortare tidsfrist för när beslut om tilläggsskatt ska meddelas.

Med hänsyn till de skattskyldigas intresse av att besked om tilläggsskatt inte meddelas alltför lång tid efter beskattningsårets utgång, samt Skatteverkets behov av tid för erforderliga utredningar, anser regeringen i likhet med utredningen att beslut om tilläggsskatt ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gick ut.

När det gäller tidsfrist för när beslut om tilläggsskatt senast ska meddelas i de fall en tilläggsskattedeklaration lämnas för sent eller uteblir har utredningen föreslagit att det ska regleras i samband med huvudregeln om när beslut om tilläggsskatt senast ska meddelas. Systematiken i skatteförfarandelagen är i stället att det regleras inom ramen för bestämmelser om omprövning. I 66 kap. 2 § andra stycket SFL anges att om Skatteverket ska besluta i en fråga inom viss tid och inte har gjort det, får verket besluta i frågan på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning.

I fråga om tidsfrist anges i 66 kap. 22 § SFL att om den som är deklARATIONSSKYLDIG lämnar deklARATION efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller meddelas inom ett år från den dag då deklARATIONEN kom in till Skatteverket. Ett sådant beslut får dock bara meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Om den deklARATIONSSKYLDIGE inte har lämnat någon deklARATION, får beslutet meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Den förlängda omprövningstiden som gäller enligt befintliga regler i skatteförfarandelagen stämmer överens med utredningens förslag. Regeringen instämmer med utredningens förslag i fråga om inom vilken tid ett beslut om tilläggsskatt ska meddelas vid sen eller utebliven deklARATION men anser att det, i enlighet med systematiken i skatteförfarandelagen, bör regleras i 66 kap. SFL. Bestämmelserna i 66 kap. 22 § SFL är utan ändring tillämpliga på förfarandet med tilläggsskatt. Tidsfristen som anges i första stycket, om deklARATION lämnas efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, är emellertid för kort för att vara tillämplig på systemet med tilläggsskatt. Detta eftersom tilläggsskattedeklaration ska lämnas först 16 respektive 19 månader efter beskattningsårets utgång.

Regeringen föreslår därför att 66 kap. 22 § SFL ändras på så sätt att ett nytt andra stycke införs som förtydligar att när det gäller tilläggsskattedeklaration, är första stycket tillämpligt om deklARATIONEN lämnas efter utgången av andra året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att ett beslut om tilläggsskatt ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Hinder mot omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket bör inte föreslås utan ett beslut om tilläggsskatt kan omprövas på motsvarande sätt som gäller för andra skatter och avgifter som regleras enligt skatteförfarandelagen. Med hänsyn till att regeringen inte föreslår en förlängning av omprövningstiden utesluts i princip

möjligheten till omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket eftersom ett beslut om sådan omprövning ska meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Skatteverket har möjlighet till förlängd omprövningstid på grund av för sen eller utebliven deklaration enligt 66 kap. 22 § SFL och vid efterbeskattning enligt 66 kap. 27 § SFL.

Lagförslag

Förslaget medför att 56 a kap. 7 § SFL införs och 66 kap. 22 § SFL ändras.

16.9.3 Särskilt kvalificerad beslutsfattare

Regeringens bedömning: Det bör inte ställas krav på att beslut i fråga om tilläggsskatt eller skattetillägg ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens bedömning. Utredningen föreslår att beslut i fråga om tilläggsskatt och skattetillägg ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det inte bör ställas krav på särskilt kvalificerad beslutsfattare eftersom det avviker från det befintliga förfarandet för beslutsfattande i skatteförfarandelagen och förhindrar automatiskt beslutsfattande avseende tilläggsskatt. Det kan ifrågasättas om det är en effektiv användning av statens resurser och inte givet att företagets rättssäkerhet ökar.

Skälen för regeringens bedömning: I avsnitt 16.9 föreslår regeringen att beslutsförfarandet bör motsvara vad som gäller i övrigt enligt skatteförfarandelagen, med möjlighet till snabbare automatiserade beslut och omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket. Mot denna bakgrund bör det inte uppställas krav på att beslut om tilläggsskatt ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. Sådant krav bör emellertid uppställas, i enlighet med utredningens förslag, när det gäller omprövning av beslut i enlighet med de förutsättningar som anges i 66 kap. 5 § SFL och vid beslut om rapportavgift, se avsnitt 16.5.2 och 16.8.

16.9.4 Beslut ska gälla omedelbart

Regeringens bedömning: Befintliga bestämmelser om att beslut gäller omedelbart är tillämpliga vid beslut om tilläggsskatt, skattetillägg och rapportavgift.

Utredningens förslag överensstämmer i sak med regeringens bedömning.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt 68 kap. 1 § SFL gäller beslut som fattats enligt lagen omedelbart. Motsvarande bör gälla för beslut om tilläggsskatt vilket säkerställer att tilläggsskatt betalas inom rimlig tid.

16.10 Skönsbeskattning

Regeringens förslag: Skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeclaration inte har gjort det får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deklARATION har sänts ut till den deklARATIONSSKYLDIGE och föreläggandet inte har följts.

Regeringens bedömning: Om den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeclaration inte har gjort det, kan tilläggsskatten i enlighet med befintliga bestämmelser bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (skönsbeskattning). Detsamma gäller om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklARATIONEN.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Om den som är skyldig att lämna deklARATION enligt skatteförfarandelagen inte har gjort det, ska skatten eller underlaget för skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (57 kap. 1 § SFL). Ett beslut om beskattning som fattas i avsaknad av deklARATION är alltid ett beslut om skönsbeskattning, även om det finns andra tillförlitliga uppgifter såsom kontrolluppgifter.

Motsvarande ordning bör gälla i fråga om tilläggsskatt. Om den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeclaration inte har gjort det, bör skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. 57 kap. 1 § SFL är tillämplig för alla deklARATIONER som regleras i skatteförfarandelagen. Eftersom skyldighet att lämna tilläggsskattedeclaration med regeringens förslag regleras i skatteförfarandelagen är ändring av bestämmelsen inte nödvändig för att tillämpas även i förhållande till tilläggsskatt.

När det gäller tilläggsskatt kommer Skatteverket ha tillgång till uppgifter i en tilläggsskatterapport. Skatteverket kan även med andra utredningsåtgärder säkerställa uppgifter i sådan utsträckning att det är möjligt att skäligen uppskatta tilläggsskatt att betala.

På motsvarande sätt som gäller för slutlig skatt, bör den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeclaration föreläggas att lämna tilläggsskattedeclaration innan beslut om skönsbeskattning fattas.

Lagförslag

Förslaget medför att 57 kap. 2 § SFL ändras.

16.11 Ansvar för skatt och avgifter

16.11.1 Delägare i ett handelsbolag

Regeringens förslag: Ett beslut om ansvar i fråga om rapportavgift får inte fattas, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för

rapportavgiften redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som beslutet om ansvar skulle avse.

Om Skatteverket har krävt en fysisk person på betalning av en rapportavgift som avser en juridisk person eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt skatteförfarandelagen har träffats och fullföljts inom rätt tid, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma fysiska person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om rapportavgift.

Regeringens bedömning: Bestämmelserna om ansvar för delägare i ett handelsbolag i skatteförfarandelagen är tillämpliga avseende tilläggsskatt.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag och bedömning. Utredningen föreslår inte någon ändring i skattebrottslagen.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* påpekar att bestämmelsen i 59 kap. 11 § SFL även ska omfatta nationell tilläggsskatt. Vidare bör 13 b § andra stycket skattebrottslagen utökas till att omfatta rapportavgift.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Om ett handelsbolag är moderföretag kommer bolaget bli skattskyldig enligt vad som följer av reglerna om tilläggsskatt. Även om det är handelsbolaget som är skattskyldigt finns i 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag en bestämmelse som anger att bolagsmännen ansvarar solidariskt för bolagets förpliktelser. I 59 kap. 11 § SFL finns en bestämmelse som anger att Skatteverket beslutar om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag enligt skatteförfarandelagen. I 2 kap. 18 § tullagen (2016:253) finns en liknande bestämmelse som anger att det är Tullverket som fattar beslut om ansvar för delägare när det gäller tull.

För att Skatteverket ska kunna besluta om delägarna även när det gäller tilläggsskatt anser regeringen att 59 kap. 11 § SFL ska vara tillämplig även när det gäller en fordran avseende tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt. Eftersom skatteförfarandelagens regler är tillämplig vad gäller tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt behöver någon ändring inte göras i bestämmelsen.

Av 59 kap. 11 § tredje stycket SFL framgår att ett beslut om ansvar i fråga om skattetillägg inte får fattas, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som beslutet om ansvar skulle avse. Rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott eller gärning innebär att en person inte både kan påföras skattetillägg och åtalas och dömas för brott enligt skattebrottslagen för samma oriktighet. Bestämmelsen har sin grund i att uttag av de svenska skattetilläggen, även om de fastställs i en administrativ process, utgör en

anklagelse om brott i Europakonventionens mening (se prop. 2014/15:131 s. 40). I avsnitt 16.8.5 föreslås att en ny sanktion i form av rapportavgift införs. På samma sätt som gäller skattetillägg görs bedömningen att rapportavgiften utgör en anklagelse om brott i Europakonventionens mening. För att ett beslut om ansvar för delägare i ett handelsbolag inte ska leda till dubbelbestraffning ska förbudet därför även gälla rapportavgift. Bestämmelsen i 59 kap. 11 § tredje stycket SFL behöver därför kompletteras i detta avseende.

I 13 b § första stycket skattebrottslagen anges att åklagaren, om Skatteverket har beslutat att ta ut skattetillägg av en fysisk person, inte får väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg. Av 13 b § andra stycket skattebrottslagen framgår det att om Skatteverket har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg som avser en juridisk person eller träffat en överenskommelse enligt 59 kap. 19 § SFL om betalning av ett sådant skattetillägg och betalningen fullföljts inom rätt tid får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma fysiska person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg.

För att reglerna i skatteförfarandelagen och skattebrottslagen ska kunna korrespondera bör 13 b § skattebrottslagen, på sätt Skatteverket för fram, kompletteras för att även omfatta rapportavgift.

Lagförslag

Förslaget medför att 59 kap. 11 § SFL och 13 b § skattebrottslagen ändras.

16.11.2 Företrädaransvar

Regeringens förslag: Skatteverket får inte ansöka om företrädaransvar i fråga om rapportavgift, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som ansökan skulle avse.

Skatteverket får inte träffa en överenskommelse i fråga om rapportavgift, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som överenskommelsen skulle avse.

Regeringens bedömning: Bestämmelserna om företrädaransvar i skatteförfarandelagen är tillämpliga avseende tilläggsskatt.

Utredningens bedömning överensstämmer inte med regeringens förslag och bedömning. Utredningen föreslår att det inte ska införas några bestämmelser om företrädaransvar i lagen om tilläggsskatt.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Företrädare för juridiska personer kan under vissa förutsättningar bli betalningsskyldiga för den juridiska personens obetalda skatter och avgifter. Skatteverket ansöker i dessa fall om företrädaransvar i förvaltningsdomstol.

Bestämmelserna om företrädaransvar finns i 59 kap. 12–21 §§ SFL. Av 59 kap. 13 § SFL framgår att om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften. Bestämmelsen om företrädaransvar i 59 kap. 13 § SFL är inte begränsad till att gälla endast vissa skatter eller avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen. Bestämmelsen gäller för alla skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagens tillämpningsområde.

Regeringen föreslår att skatteförfarandelagen ska gälla vid uttag av tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt. Det ska även finnas möjlighet att ta ut skattetillägg på sådan skatt. Vidare föreslås att rapportavgift ska kunna tas ut av den som lämnar tilläggsskatterapport om det klart framgår att rapporten innehåller allvarliga brister. Det innebär att bestämmelserna om företrädaransvar även gäller betalningsskyldighet avseende tilläggsskatt, nationell tilläggsskatt, skattetillägg och rapportavgift, om det inte införs en undantagsbestämmelse i skatteförfarandelagen. Frågan är om det finns skäl att göra undantag från bestämmelserna om företrädaransvar i skatteförfarandelagen vid uttag av tilläggsskatt, nationell tilläggsskatt och de särskilda avgifterna i form av förseningsavgift, rapportavgift och skattetillägg.

Utredningen gjorde bedömningen att skälen emot att införa regler om företrädaransvar för tilläggsskatt väger så tungt att det på detta område borde göras ett undantag. Detta eftersom tilläggsskatt på flera sätt skiljer sig från övriga skatter, bl.a. då reglerna om tilläggsskatt endast gäller för företag som ingår i mycket stora koncerner. Enligt utredningens mening torde det i dag vara ovanligt att det påförs företrädaransvar för att sådana företag inte betalat skatt i tid. Möjligheterna att i praktiken säkerställa att sådana företags skatteskulder betalas borde också vara betydligt bättre eftersom det handlar om företag i mycket stora och ofta kapitalstarka koncerner. Syftet med reglerna om företrädaransvar är också i första hand att säkerställa att fåmansföretag prioriterar skattebetalningar. I någon mening är tilläggsbeskattningen ett slags regler om ansvar för andras skatter och inte en naturlig del av svensk skattebas, utan i första hand ett verktyg för att upprätthålla internationell skattedisciplin. Några regler om företrädaransvar föreslogs därför inte.

Regeringen delar inte utredningens bedömning att det finns starka skäl för att göra undantag på detta område. Att det finns regler om företrädaransvar för i princip alla skatter talar starkt för att företrädare ska kunna åläggas ansvar på motsvarande sätt även för tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt. För att förvaltningsrätten ska kunna besluta om företrädaransvar, efter ansökan av Skatteverket, behöver Skatteverket bl.a. påvisa företrädaren för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift. På detta sätt tillförsäkras företrädaren tillbörliga och väl inarbetade rättssäkerhetsgarantier.

Regeringen delar utredningens uppfattning att ansökan om företrädaransvar bör vara ovanligt såvitt avser tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt. Att tilläggsskatten och den nationella tilläggsskatten i

flertalet fall belastar stora koncerner, som bör ha betalningsförmåga, talar enligt regeringens mening snarast för att något undantag inte bör införas avseende företrädaransvar för tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt. Tilläggsskatten och den nationella tilläggsskatten bygger på överenskommelser med andra länder. Även om uttag av sådan skatt till viss del kan sägas vara ett verktyg för att upprätthålla internationell skattedisciplin hänför sig själva företrädaransvarsfrågan till betalningsskyldigheten av densamma. Det bör därför finnas verkkningsfulla regler, som bygger på befintlig lagstiftning, för att uttaget av tilläggsskatten och den nationella tilläggsskatten ska bli verkkningsfullt.

Reglerna om företrädaransvar i 59 kap. SFL behöver inte kompletteras, för att företrädaransvaret vid uttag av tilläggsskatt, nationell tilläggsskatt, förseningsavgift, rapportavgift och skattetillägg ska korrespondera med det befintliga företrädaransvaret i skatteförfarandelagen. Befintligt regelverk tillförsäkrar företrädare de rättssäkerhetsgarantier som finns vad gäller betalningsskyldigheten för juridiska personers obetalda skatter och avgifter.

Vad gäller företrädaransvar för rapportavgift behöver emellertid vissa kompletteringar göras, då ansökan om företrädaransvar inte får ske avseende vissa fordringar. I avsnitt 16.8.5 föreslås att rapportavgift ska tas ut av den som lämnar tilläggsskatterapport om det klart framgår rapporten innehåller allvarliga brister.

Skatteverket får inte, enligt 59 kap. 17 § andra stycket SFL, ansöka om företrädaransvar i fråga om skattetillägg, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och det avser samma fysiska person som ansökan skulle avse. Rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott eller gärning innebär att en person inte både kan påföras skattetillägg och åtalas och dömas för brott enligt skattebrottslagen för samma oriktighet. Bestämmelsen har sin grund i att uttag av de svenska skattetilläggen, även om de fastställs i en administrativ process, utgör en anklagelse om brott i Europakonventionens mening (se prop. 2014/15:131 s. 40). I avsnitt 16.8.5 föreslås att en ny sanktion i form av rapportavgift införs. På samma sätt som gäller skattetillägg görs bedömningen att rapportavgiften utgör en anklagelse om brott i Europakonventionens mening. Bestämmelsen i 59 kap. 17 § andra stycket SFL behöver därför kompletteras med rapportavgift.

Skatteverket får vidare, enligt 59 kap. 19 § SFL, träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Skatteverket får dock inte träffa en överenskommelse i fråga om skattetillägg, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som överenskommelsen skulle avse. Bestämmelsen behöver därför kompletteras med rapportavgift.

16.12 Betalning, avräkning och preskription m.m.

16.12.1 Om skattekonto och avräkningsordning

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

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

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

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

Av 62 kap. 11 § SFL framgår huvudregeln för avräkning. Inbetalda och andra tillgodoräknade belopp ska i första hand räknas av från den del av betalarens sammanlagda skuld för skatter och avgifter (sammanlagd skatteskuld) som inte har lämnats för indrivning och i andra hand från den del av skulden som har lämnats för indrivning. Undantag från nämnda huvudregel finns i vissa fall vilket regleras i 62 kap. 12–14 §§ SFL. När

det gäller den som är betalningsskyldig för någon annans skatter och avgifter enligt 5 kap. SFL får den betalningsskyldige bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av från den egna skulden eller från den skuld som avser någon annans skatter eller avgifter (62 kap. 13 § första stycket SFL). Exempel på en sådan företrädare är en huvudman för en mervärdesskattegrupp. I praktiken sker detta genom att den betalningsskyldige har fler än ett skattekonto. Företrädare har ett särskilt skattekonto för huvudmannens skatter och avgifter. Huvudmannen bestämmer vilken skuld som ska betalas genom att styra inbetalningen antingen till huvudmannens skattekonto eller till det egna skattekontot, beroende på vilken skatt eller avgift som en inbetalning är avsedd att täcka. Härigenom avgör företrädaren om avräkning ska ske från den egna skulden eller från skulden för huvudmannens verksamhet (prop. 2010/11:165 s. 525).

När det gäller andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar gäller dock en annan princip för avräkningen för en huvudman som är betalningsskyldig för någon annans skatter eller avgifter. De belopp som avses är t.ex. belopp som krediteras skattekontot när anstånd med att betala skatt medges eller när en skatt sätts ned. I sådana fall styrs avräkningen av om skatten avser den egna verksamheten eller huvudmannens verksamhet. Om en egen skatt sätts ned ska beloppet i första hand räknas av från skulden på det egna skattekontot. Avser beloppet i stället en skatt som hanteras på skattekontot för någon annans skatter och avgifter ska avräkning i första hand göras från skulder på detta skattekonto (prop. 2010/11:165 s. 525 och 62 kap. 13 § andra stycket SFL).

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

16.12.2 När ska betalning ske?

Regeringens förslag: Tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om tilläggsskatt fattades. Detsamma gäller skattetillägg som beslutas med anledning av beslut om tilläggsskatt och förseningsavgift som har beslutats för att en tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeklaration inte har kommit in i rätt tid. Rapportavgift ska vara betald senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades.

Regeringens bedömning: Befintliga bestämmelser om förfallodag är tillämpliga för tilläggsskatt, nationell tilläggsskatt, förseningsavgift och skattetillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol samt skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar.

I fråga om de förfalldagar som avses är bestämmelsen i 62 kap. 9 § SFL tillämplig.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag och bedömning. Utredningen lämnar inte förslag om förfalldag för betalning av skattetillägg, rapportavgift eller förseningsavgift. Utredningen lämnar inte heller förslag när det gäller förfalldag efter omprövningsbeslut eller beslut av domstol eller vid beslut om ansvar enligt 59 kap. SFL.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* påpekar att ordningsföljden i bestämmelsen bör motsvara systematiken som gäller i övrigt i skatteförfarandelagen och rapportavgift räknas upp före kontrollavgift.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: När skatter och avgifter ska vara betalda framgår av 62 kap. SFL. Av 62 kap. 8 § första stycket SFL framgår att slutlig skatt ska betalas senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades. Genom hänvisning till slutskatteberäkningen i 56 kap. 9 § SFL ingår i det beloppet även bl.a. skattetillägg och förseningsavgift som beslutats med anledning av beslut om slutlig skatt respektive för att en inkomstdeklaration inte har kommit in i rätt tid. 90 dagar efter beslut om slutlig skatt är en längre betalningsfrist än vad som gäller för övriga skatter och avgifter. I förarbetena till skatteförfarandelagen konstaterades att en kortare betalningstid skulle kunna medföra likviditetsproblem för många, framför allt mindre, företag varför tiden för betalning av slutlig skatt även fortsatt skulle vara 90 dagar (prop. 2010/11:165 s. 545).

När det gäller tilläggsskatt kommer det visserligen röra sig om stora koncerner med höga årliga intäkter. Vilken koncernenhet som är skattskyldig för tilläggsskatt är dock som huvudregel inte kopplad till den skattskyldiga koncernenhetens intäkter eller omsättning. Eftersom systemet innebär att en koncernenhet blir skattskyldig för en annan enhets tilläggsskattebelopp skulle tilläggsskatten i vissa fall kunna medföra likviditetsproblem för den skattskyldiga koncernenheten. Det bör därför finnas skäl att ha en betalningsfrist som motsvarar fristen som gäller för slutlig skatt. Såsom utredningen har föreslagit bör därför tilläggsskatt betalas senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om tilläggsskatt fattades. Detsamma bör gälla för nationell tilläggsskatt.

Även avseende tilläggsskatt kan det bli aktuellt att i samband med beslut om tilläggsskatt även besluta om skattetillägg eller förseningsavgift om tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeklaration inte har kommit in i rätt tid. Utredningen har inte lämnat något förslag om förfalldag för när särskilda avgifter ska vara betalda. Det finns därför behov av att komplettera förslaget med sådana bestämmelser.

När det gäller bestämmelsens utformning finns skäl för att utforma den på motsvarande sätt som gäller för slutlig skatt. Genom en hänvisning till beräkningsbestämmelse där såväl tilläggsskatt som skattetillägg och förseningsavgifter ingår säkerställs att avgifter som ofta fattas i samband med beslut om tilläggsskatt förfaller till betalning vid en och samma

tidpunkt. Förfarandet underlättar för den skattskyldige såväl som för Skatteverket.

Utredningen har inte lämnat förslag om förfallodag för rapportavgift eller förfallodag efter omprövningsbeslut, beslut av domstol eller vid beslut om ansvar för skatt enligt 59 kap. SFL. Av 62 kap. 8 § andra stycket 2 SFL framgår bl.a. att återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift och kontrollavgift ska vara betalda senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades. Rapportavgift har likheter med de nämnda sanktionerna och även om rapportavgift kan uppgå till höga belopp anser regeringen att förfallodag för rapportavgift bör motsvara den som gäller för övriga sanktionsavgifter. Rapportavgift bör därför vara betald senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades och 62 kap. 8 § andra stycket 2 SFL ändras för att även omfatta rapportavgift. När det gäller bestämmelsens utformning bör rapportavgift, som *Skatteverket* påpekar, anges efter plattformavgift och före kontrollavgift för att överensstämma med systematiken i övrigt.

Av 62 kap. 8 § andra stycket 1 och 4 SFL framgår att annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt samt avgifter som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol respektive skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap. ska vara betalda senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades. Motsvarande ordning bör gälla även avseende tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt. Befintliga bestämmelser är tillämpliga även i förhållande till beslut om tilläggsskatt och någon ändring av dessa bestämmelser är således inte nödvändig. Om ett omprövningsbeslut eller beslut av domstol fattas kort efter det omprövade eller överklagade beslutet, kan det inträffa att förfallodagen för den skatt som påförs infaller tidigare än vad som hade varit aktuellt om skatten påförts genom det ursprungliga beslutet. För att förfallodagen alltid ska vara minst 90 dagar från den dag då beslut om skatt fattades, finns i 62 kap. 9 § tredje stycket SFL en anvisning om att slutlig skatt som påförs genom omprövningsbeslut eller beslut av domstol inte behöver betalas före den förfallodag som anges i första stycket. Eftersom regeringen i avsnitt 16.5.1 har bedömt att skatteförfarandelagens bestämmelser om omprövning ska vara tillämpligt även vid uttag av tilläggsskatt, bör motsvarande gälla även i fråga om tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt samt förseningsavgift och skattetillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller beslut av domstol. Regeringen föreslår därför att 62 kap. 8 § tredje stycket SFL ska ändras på så sätt att bestämmelsen även gäller tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt. Förslaget är till fördel för den skattskyldige eftersom den säkerställer att förfallodagen inte infaller före den tidpunkt som anges i första stycket.

I fråga om de förfallodagar som avses ska bestämmelsen i 62 kap. 9 § SFL tillämpas. Någon ändring av denna bestämmelse är inte nödvändig för att göras tillämplig på förfarandet av tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför att 62 kap. 8 § SFL ändras.

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

Regeringens bedömning: Tilläggsskatt och rapportavgift som ska betalas bör registreras på skattekontot. Detsamma gäller skattetillägg som beslutas med anledning av beslut om tilläggsskatt och förseningsavgift som har beslutats för att en tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeklaration inte har kommit in i rätt tid.

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

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* framför att en enhet som inte är en juridisk person kan vara skattskyldig för tilläggsskatt och ett skattekonto behöver då skapas för enheten. Ett skattekonto kan bara skapas för en enhet som har ett organisationsnummer. Det behöver tydliggöras om en enhet som inte är en juridisk person kan tilldelas ett organisationsnummer med stöd av 1 § lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl.

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

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

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

Skatteverket har framfört att en enhet som inte är en juridisk person kan vara skattskyldig och ett skattekonto behöver då skapas för enheten men ett skattekonto kan bara skapas för en enhet som har ett organisations-

nummer. Skatteverket framför att det är oklart om en enhet som inte är en juridisk person kan tilldelas ett organisationsnummer med stöd av lagen om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. I lagen om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. regleras att identitetsbeteckning i numerisk form (organisationsnummer) ska fastställas för vissa särskilt uppräknade juridiska personer, kommunala organ, trossamfund och stiftelser m.fl. Organisationsnummer ska också fastställas i andra fall för en juridisk person eller utländskt företags filial i Sverige. Regeringen noterar att lagen om tilläggsskatt är tillämplig för koncernenheter som hör hemma i Sverige. Enheter som kan bli skattskyldiga för tilläggsskatt är motsvarande subjekt som kan bli skattskyldiga enligt inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt vidgar inte kretsen skattskyldiga i förhållande till vad som gäller i dag. När det gäller fasta driftställen definieras begreppet i 7 kap. 17 § lagen om tilläggsskatt. För att betraktas som ett fast driftställe i Sverige krävs att inkomst från denna verksamhet beskattas i Sverige. I de fall en koncernenhet utgör ett fast driftställe fullgörs skyldigheterna av huvudenheten. Problematiken som kan uppstå i de fall huvudenheten inte är att betrakta som en utländsk juridisk person torde vara högst ovanligt och gör sig gällande även vid inkomstbeskattningen. Vad som krävs för att skapa ett skattekonto är inte reglerat i lag utan är en fråga om praktisk hantering. Det saknas därmed behov av komplettering i lag för att hantera den situation som Skatteverket beskriver.

När det gäller kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter föreslår regeringen i avsnitt 12.2.5 att de svenska koncernenheterna gemensamt kan ansöka om att en av dem ska vara ansvarig för hela den kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter. Den enheten blir huvudbetalare för skatten och för övriga koncernenheter föreslås ett solidariskt betalningsansvar om huvudbetalaren inte fullgör sina skyldigheter. Som redovisas i avsnitt 12.2.5 föranleder förslaget behov av följdändringar i 5 och 59 kap. SFL.

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

När det gäller andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar ska dessa dock i första hand räknas av från skulden för den verksamhet som beloppet hör till (62 kap. 13 § andra stycket SFL). Detsamma bör gälla för den koncernenhet som utsetts att vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt som fördelats till svenska koncernenheter. Det innebär att beslut om t.ex. anstånd eller omprövningsbeslut eller beslut från domstol som medför att beloppet ska sättas ned, ska räknas av från det skattekonto där skatten som

beslutet avser har registrerats. Förfarandet överensstämmer med vad som gäller i övrigt inom skatteförfarandet när det gäller huvudman som är betalningsskyldig för någon annans skatter eller avgifter.

Solidariskt betalningsansvar för det fall den utsedda koncernenheten inte fullgör sin skyldighet att betala den kompletterande tilläggsskatten hanteras på ett särskilt sätt, se avsnitt 16.12.4.

Övriga bestämmelser om skattekonton i 61 kap., betalning av skatter och avgifter i 62 kap. och återbetalning av skatter och avgifter i 64 kap. är tillämpliga vid uttag av tilläggsskatt.

16.12.4 Betalning av solidariskt betalningsansvar för kompletterande tilläggsskatt

Regeringens bedömning: Skatt som ska betalas enligt ett beslut om solidariskt betalningsansvar för kompletterande tilläggsskatt som fördelats till svenska koncernenheter bör inte registreras på skattekontot i enlighet med befintliga bestämmelser.

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för regeringens bedömning: I avsnitt 12.2.5 föreslås att om samtliga svenska koncernenheter ansöker om det ska Skatteverket besluta att en koncernenhet i Sverige ska vara ansvarig för hela den kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter. Som anges i avsnitt 16.12.3 bör den kompletterande tilläggsskatten som den ansvariga koncernenheten ska betala registreras på ett särskilt skattekonto, på motsvarande sätt som gäller för huvudman för mervärdesskattegrupper. Om den ansvariga koncernenheten inte fullgör skyldigheten att betala den kompletterande tilläggsskatten föreslås i avsnitt 12.2.5 att Skatteverket får besluta att en eller flera av de andra koncernenheterna tillsammans med den ansvariga koncernenheten är skyldig att betala skatten under vissa omständigheter, s.k. solidariskt betalningsansvar. Bestämmelsen ska med regeringens förslag föras in i 59 kap. 23 a § SFL.

Av 61 kap. 1 § SFL framgår att skatter och avgifter som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap. SFL inte ska registreras på skattekontot. Det är då fråga om beslut om ansvar för betalning av skatt som ankommer på någon annan än huvudbetalaren p.g.a. att denne inte har fullgjort sina skyldigheter. För sidobetalaren registreras inte det solidariska ansvaret på skattekontot. Detsamma bör gälla även vid solidariskt betalningsansvar för kompletterande tilläggsskatt. Om Skatteverket fattar beslut om att övriga koncernenheter ska vara solidariskt betalningsskyldiga för kompletterande tilläggsskatt bör skulden således inte registreras på sidobetalarens skattekonto. Några kompletterande bestämmelser för en sådan ordning behövs inte.

16.12.5 Preskription av och ett särskilt skattekonto för betalning av nationell tilläggsskatt

Regeringens förslag: För registrering av nationell tilläggsskatt ska det upprättas ett särskilt skattekonto.

Betalaren av nationell tilläggsskatt får bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av mot skulden för nationell tilläggsskatt eller från den skuld som avser andra skatter och avgifter. Andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar ska i första hand räknas av från den skuld som beloppet hör till.

En fordran på nationell tilläggsskatt preskriberas fyra år efter utgången av det beskattningsår då den förföll till betalning. Preskriptionstiden kan inte förlängas.

Regeringens bedömning: Ett överskott på skattekontot bör inte återbetalas om det finns en skatteskuld att betala som avser nationell tilläggsskatt.

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* påtalar att det behöver säkerställas att information om moderföretagets räkenskapsår/beskattningsår lämnas till Kronofogdemyndigheten vid ett överlämnande för indrivning och att det är oklart om kompletteringen i 3 kap. 4 § SFL är tillräcklig i detta hänseende. Vidare finns behov av tydligare reglering av hur avräkning ska ske när en skattebetalare har fler än två skattekonton. Det framgår t.ex. inte hur ett överskott ska fördelas i de fall en skattebetalare har ett överskott på ett av sina tre skattekonton och underskott på de andra två.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Utgångspunkter för betalning av nationell tilläggsskatt

När det gäller nationell tilläggsskatt ställs vissa krav i fråga om betalning. Av artikel 11.3 minimibeskattningsdirektivet framgår att om den kvalificerade nationella tilläggsskatten för ett räkenskapsår inte har betalats inom de fyra räkenskapsår som följer på det räkenskapsår då den skulle ha betalats, ska det kvalificerade nationella tilläggsskattebelopp som inte betalades läggas till tilläggsskatten för jurisdiktionen som beräknats i enlighet med artikel 27.3 och ska inte uppbäras av den medlemsstat som gjorde valet att tillämpa en kvalificerad nationell tilläggsskatt enligt punkt 1 samma artikel. Av artikel 29.1 framgår vidare att om, i enlighet med bl.a. artikel 11.3, en justering av medräknade skatter eller justerad vinst eller förlust leder till en omräkning av den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens effektiva skattesats och tilläggsskatt för ett tidigare räkenskapsår, ska den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten beräknas på nytt i enlighet med reglerna i artiklarna 26, 27 och 28. Varje belopp av tillkommande tilläggsskatt som uppstår till följd av en sådan omräkning ska behandlas som en ytterligare tilläggsskatt enligt artikel 27.3 för det räkenskapsår under vilket omräkningen görs. Med regeringens förslag införs nämnda bestämmelser i 3 kap. 39 § och 4 kap. 19 och 20 §§ lagen om tilläggsskatt.

Det krävs således att betalning av nationell tilläggsskatt ska göras inom de fyra räkenskapsår som följer på det räkenskapsår då den skulle ha betalats. Om det nationella tilläggsskattebeloppet inte betalas inom denna tid ska återstående belopp åter föras upp till beskattning i enligt med de ordinarie reglerna om tilläggsskatt genom att tilläggsskatt för ett tidigare räkenskapsår beräknas på nytt.

Preskription av skattefordringar

För skatter och andra fordringar som det allmänna har rätt till och som drivs in enligt bestämmelserna i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. gäller lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. I 3 § tredje stycket den lagen föreskrivs att en fordran som har påförts enligt skatteförfarandelagen preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning. Om ett sådant indrivningsuppdrag återtas, upphör beräkningen av preskriptionstid för det belopp som omfattas av återkallelsen. Under vissa omständigheter kan preskriptionstiden förlängas (7 § lagen om preskription av skattefordringar m.m.).

Den allmänna regeln som gäller för preskription av skattefordringar är således inte tillräcklig för att säkerställa att nationell tilläggsskatt betalas inom den tid som anges i artikel 11.3 minimibeskattningsdirektivet. Avsaknad av reglering som säkerställer att inbetalning av den nationella tilläggsskatten sker i rätt tid riskerar också att den svenska nationella tilläggsskatten inte anses kvalificerad och således inte beaktas av andra stater vid beräkning av tilläggsskatt.

En särskild hantering av fordran som avser nationell tilläggsskatt är därför nödvändig. För att kraven i minimibeskattningsdirektivet ska uppfyllas krävs en särskild preskriptionstid för en fordran som avser nationell tilläggsskatt. I direktivet anges att fordran ska betalas inom de fyra räkenskapsår som följer på det räkenskapsår då den skulle ha betalats. När det gäller systematiken för indrivning av skatte- och avgiftsfordringar utgår bestämmelserna i stället från beskattningsår. Regeringen föreslår i avsnitt 16.3 att med beskattningsår avses det år som motsvarar moderföretagets räkenskapsår (2 kap. 24 § lagen om tilläggsskatt). Beskattningsår och räkenskapsår hänför sig således till samma period. När det gäller lagen om preskription av skattefordringar m.m. utgår tidpunkten i stället från utgången av det kalenderår då fordran lämnades för indrivning. En motsvarande utformning bedöms inte fullt ut motsvara tidpunkten som anges i 11.3 i direktivet. Detta eftersom beskattningsår, som motsvarar moderföretagets räkenskapsår, inte nödvändigtvis överensstämmer med kalenderår. Den nationella tilläggsskatten bör således preskriberas fyra år efter utgången av det beskattningsår då fordran förföll till betalning. En bestämmelse med denna innebörd föreslås därför ska införas i lagen om preskription av skattefordringar m.m.

Såsom *Skatteverket* påpekar behöver information om moderföretagets räkenskapsår lämnas till Kronofogdemyndigheten vid ett överlämnande för indrivning. Det är Skatteverket som lämnar fordran för indrivning till Kronofogdemyndigheten och således Skatteverket som bör lämna de uppgifter som behövs för indrivning. Utöver uppgift om moderföretagets räkenskapsår behövs även uppgift om när fordran förföll till betalning.

Enligt 6 § indrivningsförordningen (1993:1229) ska en ansökan om indrivning bl.a. innehålla uppgift om när fordringen uppkom, vad fordringen avser och fordringens belopp samt andra uppgifter som behövs för indrivningen. Uppgifter om moderföretagets räkenskapsår och när fordran förföll till betalning är tillgängliga för Skatteverket och behövs för indrivningen eftersom de behövs för bedömning av dag för preskription. Det är således Skatteverket som ska lämna information om moderföretagets räkenskapsår till Kronofogdemyndigheten i de fall en fordran avser nationell tilläggsskatt lämnas för indrivning.

Minimibeskattningsdirektivet innehåller inga undantag från kravet att den nationella tilläggsskatten ska betalas inom den tid som föreskrivs i artikel 11.3. Undantag från bestämmelserna om förlängning av preskriptionstid och särskild preskriptionstid vid beslut om företagsrekonstruktion som anges i 5 respektive 7 § lagen om preskription av skattefordringar m.m. bör därför införas. Med dessa ändringar säkerställs att preskriptionstiden när det gäller nationell tilläggsskatt är absolut och inte kan förlängas.

Ett särskilt skattekonto bör användas för registrering och betalning av nationell tilläggsskatt

Avräkning ska enligt huvudregeln i 62 kap. 11 § SFL alltid göras från den sammanlagda skatte- och avgiftsskulden (sammanlagd skatteskuld). I första hand ska avräkning ske från den del av den sammanlagda skatteskulden som inte är restförd. Betalaren kan alltså enligt denna bestämmelse inte styra en betalning till en viss skuld, utan avräkningen sker utan inbördes ordning från totalsumman av skulder som inte är restförd i skattekontot. Utöver detta finns en bestämmelse i 62 kap. 15 § SFL som kan användas om det behövs anges om en skatt eller avgift är betald. Den bestämmelsen tar dock enbart sikte på att inbetalda och andra tillgodoräknade belopp ska fördelas proportionellt mellan samtliga skatter och avgifter som har registrerats under den aktuella avstämningssperioden och ger därför t.ex. inte vägledning för belopp som lämnats för indrivning.

Om ett skattebelopp eller avgiftsbelopp inte har betalats i rätt tid, ska fordran lämnas för indrivning till Kronofogdemyndigheten om det obetalda beloppet uppgår till minst 10 000 kronor för en betalningsskyldig som ska lämna skattedeclaration eller är godkänd för F-skatt och minst 2 000 kronor för andra betalningsskyldiga, och vidare krävs att den betalningsskyldige har uppmanats att betala beloppet (70 kap. 1 § SFL). Detta innebär att maximalt ett belopp motsvarande det tidigare betalningsuppmanade beloppet lämnas för indrivning och inte en fordran på en viss preciserad skatt eller avgift. Varje nytt underskott på skattekontot som restförs är ett nytt indrivningsuppdrag och får ett eget skuldnummer hos Kronofogdemyndigheten. Hos Kronofogdemyndigheten registreras varje indrivningsuppdrag, som alltså skulle kunna innefatta flera andra skatter och avgifter än nationell tilläggsskatt, under ett särskilt skuldnummer. Avräkning hos Kronofogdemyndigheten sker från en specifik skuld i åldersordning enligt avräkningsordningen i 19 § lagen om indrivning av statliga fordringar m.m. Förvisso får Kronofogdemyndigheten tillgodoräkna belopp på annat sätt om det finns särskilda skäl

men detta gäller bara undantag från ordningen och inte inom det enskilda skuldkontot. En annan sak är att Kronofogdemyndigheten i sina register håller isär de olika indrivningsuppdragen men myndigheten gör inte skillnad mellan vad beloppet består av i indrivningsuppdraget.

Vid restföring har myndigheterna således inte möjlighet att urskilja belopp som hänför sig till nationell tilläggsskatt, säkerställa att beloppet betalas inom den tid som krävs enligt minimibeskattningsdirektivet och förslaget om ändring i lagen om preskription av skattefordringar m.m. eller lämna uppgift om eventuellt kvarvarande obetalt belopp som medför omräkning av koncernens tilläggsskatt om samma restförda belopp även skulle inkludera annan obetald skatt eller avgift. Detta innebär att det finns behov av särskild hantering av en fordran som avser nationell tilläggsskatt.

I syfte att särskilja den nationella tilläggsskatten bör belopp som avser nationell tilläggsskatt registreras på ett särskilt skattekonto. Det särskilda skattekontot bör enbart avse registrering av belopp att betala som avser nationell tilläggsskatt och tillhörande ränta. Saldot och eventuell skatteskuld som lämnas för indrivning kan således på ett enkelt sätt särskiljas från betalarens sammanlagda skuld för andra skatter och avgifter. Eftersom det med denna ordning kan finnas två eller flera olika skattekonton avseende olika skatter och avgifter för betalaren, bör betalaren av nationell tilläggsskatt få bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av mot skulden för nationell tilläggsskatt eller från den skuld som avser andra skatter och avgifter. Andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar ska i första hand räknas av från det skattekonto som beloppet hör till. Det finns inte skäl för en annan avräkningsordning. Det bör i detta sammanhang påpekas att bestämmelserna om avräkning inte är begränsade till avräkning inom ett enda skattekonto utan handlar om betalarens sammanlagda skuld. Avräkning kan också ske mellan en skattskyldigs olika skattekonton. För dessa fall finns särskilda avräkningsbestämmelser i 62 kap. 12–14 §§ SFL. Dessa bestämmelser begränsar inte möjligheten att använda överskott på ett skattekonto till att täcka underskott på ett annat konto i de situationer som beskrivs. Bestämmelserna anger bara i vilken ordning avräkningen ska göras.

Möjlighet till avräkning mellan en skattskyldigs olika skattekonton finns således redan i dag, dels genom huvudregeln i 62 kap. 11 § SFL, dels genom 62 kap. 15 § SFL. Genom befintliga bestämmelser finns utrymme att i första hand räkna av belopp från betalarens sammanlagda skuld för skatter och avgifter, oavsett på vilket skattekonto skulden har registrerats. Syftet med nu föreslagna ändringar är att möjliggöra att ett inbetalt belopp i första hand ska kunna räknas av mot en skuld som avser nationell tilläggsskatt och inte ändra vad som i övrigt gäller för avräkning. Regeringen anser därför inte att det finns behov av kompletterande regler för att förtydliga avräkningsordningen, såsom Skatteverket har efterfrågat.

Ett särskilt skattekonto medför att den betalningsskyldige vid inbetalning måste ange ett annat OCR-nummer för att betala belopp som avser nationell tilläggsskatt än vid betalning av andra skatter och avgifter. Det kommer inte heller vara möjligt i dagsläget att se saldona på de olika skattekontona genom samma inloggning. Förslaget medför därmed en viss ökad administration för den betalningsskyldige. Alternativa lösningar som innebär en särskild betalningsordning som står utanför skattekontosystemet kräver dock också särskild hantering för den betalningsskyldige

och därtill ökad administration för Skatteverket att hantera. Därtill pågår teknisk utveckling av skattekontosystemet som kan antas medföra förenklad administration, inte minst för skattskyldiga med mer än ett skattekonto. Den nya tekniska lösningen kan, enligt uppgift från Skatteverket, förväntas vara i drift inom några år. Den eventuellt ökade administration som förslaget innebär är således under en kortare period för att sedan hanteras på ett enklare och mer lättillgängligt sätt i framtiden. Det finns stora fördelar med att förfarandet hanteras inom ramen för skattekontosystemet redan från början.

Att Skatteverket ska upprätta skattekonto regleras inte i lag. Upprättandet av ett skattekonto medför i sig inte några konsekvenser för den skattskyldige och behöver därför inte regleras i lag. Det är vidare fråga om en särskild ordning för registrering av en skatt eller avgift på ett särskilt skattekonto som är hänförligt till betalaren själv och avser inte betalning av någon annans skatter eller avgifter. I fråga om nationell tilläggsskatt är dock omständigheterna vidare på så sätt att det medför konsekvenser för den skattskyldige och det bör därför övervägas om förfarandet i fråga om ett särskilt skattekonto för registrering av nationell tilläggsskatt bör regleras i skatteförfarandelagen. Utöver särskilda regler för avräkning och tidpunkt för preskription får det även betydelse för ränteberäkning och restföring att beloppet registreras på det särskilda skattekontot. Mot denna bakgrund anser regeringen att det bör regleras i lag att Skatteverket ska upprätta ett särskilt skattekonto vid registrering av nationell tilläggsskatt. Det föreslås därför att en bestämmelse med denna innebörd tas in i skatteförfarandelagen.

Hinder mot återbetalning

Om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot, ska beloppet betalas tillbaka om den skattskyldige begär det. I vissa fall återbetalas dock överskottet automatiskt, t.ex. när det är fråga om överskjutande slutlig skatt (64 kap. 2 § SFL). Det finns föreskrivna hinder mot återbetalning. Ett sådant hinder är att återbetalning inte får ske om överskottet kan komma att behövas för skatt som har beslutats men ännu inte förfallit till betalning. Om den skattskyldige t.ex. har slutlig skatt att betala kan skattekontot förses med en återbetalningsspärr motsvarande skattebeloppet.

I vissa situationer kan det finnas ett överskott på ett skattekonto trots att det finns en skatteskuld som Skatteverket kan använda överskottet för att täcka. Så kan vara fallet om en person har fler än ett skattekonto. Även för en person som bara har ett skattekonto kan ett överskott på kontot behövas för avräkning för andra skatter och avgifter som inte registrerats på det skattekontot. Det gäller en person som enligt 59 kap. SFL ska betala någon annans skatt eller avgift. Om det finns en skatteskuld eller avgiftsskuld från vilken avräkning kan ske ska givetvis inte ett överskott på skattekontot betalas ut (prop. 2010/11:165 s. 1047). Det anförda har kommit till uttryck i lagtexten genom 64 kap. 4 § 2 SFL.

Återbetalning av överskott på ett skattekonto bör på motsvarande sätt inte ske om det finns en skatteskuld att betala som avser nationell tilläggsskatt samtidigt som det finns ett överskott på ett annat skattekonto som tillhör betalaren. Med hänsyn till bestämmelsens utformning innebär

förslaget att någon ändring av 64 kap. 4 § SFL inte är nödvändig för att uppnå det avsedda syftet att hinder mot återbetalning som anges i andra punkten även ska avse belopp som behövs för avräkning av nationell tilläggsskatt. Detta med anledning av att 64 kap. 4 § 2 hänvisar till 62 kap. 11–14 §§ och den nya bestämmelsen föreslås placeras i 62 kap. 13 a §.

Lagförslag

Förslaget medför att 61 kap. 1 a § och 62 kap. 13 a § SFL införs. Förslaget medför även att 62 kap. 15 § SFL samt 3, 5 och 7 §§ lagen om preskription av skattefordringar m.m. ändras.

16.13 Anstånd med betalning av skatt eller avgift

Regeringens förslag: Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av rapportavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat beslutet om rapportavgift eller beslutet i den fråga som har föranlett rapportavgiften. Anståndet ska inte villkoras av att säkerhet ställs för avgiftens betalning.

Regeringens bedömning: Anstånd med betalning av tilläggsskatt bör kunna beviljas, återkallas och sättas ned i enlighet med befintliga bestämmelser.

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

Remissinstanserna: *Företagarna* är positiv till förslaget om möjlighet till anstånd. *Skatteverket* ifrågasätter om ett beslut om tilläggsskatt har en sådan direkt koppling till en påförd rapportavgift att en rapportavgift kan sägas vara föranledd av beslutet om tilläggsskatt. Ett beslut om tilläggsskatt kan aldrig i sig medföra att rapportavgift tas ut. Detta till skillnad från exempelvis skattetillägg där beslutet i huvudfrågan är en förutsättning för skattetillägget ska kunna tas ut. Om förslaget till 63 kap. 7 § 2 SFL inte ändras, anser Skatteverket att det bör övervägas om även 67 kap. 25 § SFL som avser det allmänna ombudets möjligheter att överklaga ett beslut i en fråga som har föranlett ett skattetillägg eller en återkallelseavgift, ska kompletteras så att bestämmelsen också omfattar rapportavgift.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: I 63 kap. SFL finns bestämmelser om anstånd med betalning av skatter och avgifter. Anstånd med betalning av skatt eller avgift beviljas som huvudregel efter ansökan (63 kap. 2 § SFL). Anstånd kan t.ex. enligt 4 och 5 §§ beviljas om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas (ändringsanstånd) och om den betalningsskyldige har begärt omprövning av eller överklagat beslutet och det skulle medföra betydande skadeverkningar för eller annars framstå som oskäligt (anstånd för att undvika betydande skada). Enligt 6 § ska anståndstiden i dessa fall bestämmas till längst tre månader efter dagen för beslutet i den fråga som har föranlett anståndet.

Motsvarande ordning bör gälla vid betalning av tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt. Ändringsanstånd eller anstånd för att undvika

betydande skada kan med befintliga bestämmelser beviljas även vid betalning av tilläggsskatt, om förutsättningarna är uppfyllda. Det saknas behov av kompletteringar för att bestämmelserna ska vara tillämpliga.

I 63 kap. 7 och 7 a §§ SFL finns bestämmelser om anstånd med att betala vissa särskilda avgifter. Förutsättningarna för att få anstånd med att betala skattetillägg och andra särskilda avgifter är generösare än de som normalt gäller vid omprövning och överklagande. Det är tillräckligt att den skatt- eller avgiftsskyldige begär omprövning av eller överklagar beslutet om särskild avgift eller beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget eller återkallelseavgiften och samtidigt begär anstånd. Det anförda gäller för de särskilda avgifter som specifikt anges i bestämmelsen.

Med regeringens förslag införs en ny sanktion i form av rapportavgift. Rapportavgiften är en sanktion för det fall att tilläggsskatterapporten innehåller allvarliga brister och syftar till att på ett effektivt sätt motverka skatteundandraganden. På motsvarande sätt som gäller för andra särskilda avgifter bör automatiskt anstånd med betalning av rapportavgift beviljas om den avgiftsskyldige har begärt omprövning av eller överklagat beslutet om rapportavgift.

När det gäller anstånd enligt 63 kap. 7 § första stycket 2 SFL, dvs. automatiskt anstånd vid begäran om omprövning eller överklagande av beslutet i den fråga som har föranlett den särskilda avgiften anser regeringen att det i sådana situationer ska meddelas anstånd med betalning av rapportavgift, om processen rör den fråga som har föranlett rapportavgiften. *Skatteverket* ifrågasätter om ett beslut om tilläggsskatt har en sådan direkt koppling till en påförd rapportavgift att en rapportavgift kan sägas vara föranledd av beslutet om tilläggsskatt och menar att ett beslut om tilläggsskatt aldrig i sig kan medföra att rapportavgift tas ut. Rapportavgift tas ut av den som lämnar tilläggsskatterapport om det klart framgår att rapporten innehåller allvarliga brister. Vid bedömningen av om brister är allvarliga ska bl.a. hänsyn tas till om de har orsakat att tilläggsskatt inte påförts trots att det fanns grund för det. Det kan uppstå situationer där felaktiga uppgifter i tilläggsskatterapporten leder till oriktiga uppgifter i tilläggsskattedeklarationen som ligger till grund för skattetillägg. Samma felaktiga uppgift kan således utgöra grund för såväl rapportavgift som skattetillägg. Mot denna bakgrund föreslår regeringen i avsnitt 16.8.6 att skattetillägg på tilläggsskatt inte ska tas ut till den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift tas ut. Därmed kan det förekomma situationer där beslutet om tilläggsskatt och en viss fråga som behandlas där har direkt påverkan på grunden för såväl skattetillägg som rapportavgift. Av denna anledning anser regeringen att för det fall den skattskyldige begär omprövning av eller överklagar ett beslut om tilläggsskatt i en fråga som har föranlett rapportavgift, ska anstånd med betalning av rapportavgift meddelas. I andra situationer där påförd rapportavgift inte är föranledd av beslutet om tilläggsskatt, är bestämmelsen i 63 kap. 7 § första stycket 2 SFL inte tillämplig och anstånd ska således inte beviljas i en sådan situation. Bestämmelsen är heller inte tillämplig om rapportavgift har tagits ut av en annan koncernenhet än den som har begärt omprövning av eller överklagat beslutet i den fråga som har föranlett rapportavgiften. I 63 kap. 16 § SFL anges i fråga om anståndsbeloppet att i de fall som avses i 7 § ska anstånd beviljas med det belopp som begäran om omprövning eller överklagandet

gäller. I förarbetena till bestämmelsen anges att i de fall den betalningsskyldige begär omprövning av eller överklagar beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget, ska anstånd beviljas med ett belopp motsvarande den nedsättning av skattetillägget som ska göras om den betalningsskyldige får bifall till sin talan, dvs. med det belopp som begäran om omprövning eller överklagandet gäller (prop. 2010/11:165 s. 1041). Motsvarande bör gälla även för rapportavgift. I det fall att endast en del av rapportavgiften kan anses vara föranledd av beslutet om tilläggsskatt och det betalningsskyldige begär omprövning av eller överklagar beslutet om tilläggsskatt, ska anstånd beviljas med det belopp som motsvarar den nedsättning av rapportavgiften som ska göras om betalningsskyldige får bifall till sin talan.

Avseende Skatteverkets synpunkt att 67 kap. 25 § SFL bör kompletteras för att även omfatta rapportavgift, anser regeringen i avsnitt 16.15.2 att en sådan ändring inte är motiverad. Även om det finns behov av att komplettera bestämmelserna om anstånd när rapportavgift är föranledd av ett beslut om tilläggsskatt som den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller överklagar, gör sig motsvarande behov inte gällande när det gäller allmänna ombudets möjlighet att överklaga till nackdel för den som beslut gäller. Rapportavgift fastställs genom andra kriterier än enbart undandragen skatt. I en situation där allmänna ombudet överklagar ett beslut om tilläggsskatt till nackdel för den som beslutet gäller, finns i stället möjlighet att i enlighet med 67 kap. 25 § SFL även ta upp frågan om skattetillägg.

När det gäller säkerhet bör anståndet med betalning av särskilda avgifter, på motsvarande sätt som gäller för andra särskilda avgifter, inte villkoras med säkerhet. 63 kap. 8 § SFL bör därför ändras för att ordningen även ska omfatta rapportavgift.

Övriga bestämmelser om anstånd, såsom att anståndet får ändras eller villkoras vid ändrade förhållanden (63 kap. 22 § SFL), bör tillämpas även för tilläggsskatt. Befintliga bestämmelserna är tillämpliga avseende förfarandet för tilläggsskatt och det saknas behov av kompletterande bestämmelser i denna del.

Lagförslag

Förslaget medför att 63 kap. 1, 7 och 8 §§ SFL ändras.

16.14 Ränta

Regeringens förslag: Om tilläggsskatt ska betalas ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i femtonde månaden efter beskattningsårets utgång. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske. Detsamma gäller för tilläggsskatt som ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

För nationell tilläggsskatt ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beslutet till och med den dag då betalning senast ska ske.

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

med den 13 i femtonde månaden efter beskattningsårets utgång till och med den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot.

Om nationell tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter beslutet om tilläggsskatt till och med den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot.

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

Regeringens bedömning: Befintliga bestämmelser om befrielse från kostnadsränta är tillämpliga för belopp som avser tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt och bedöms tillräckliga. När det gäller ränteberäkning utanför skattekontot är befintliga bestämmelser på tilläggsskatt som en betalare hållits solidariskt betalningsansvarig för tillämpliga.

Utredningens bedömning överensstämmer inte med regeringens förslag och bedömning. Utredningen anser att ränta för tid innan förfallodagen inte bör tas ut men lämnade inte några förslag i denna del.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag och bedömning. Promemorian föreslår att innan kostnadsränta beräknas för nationell tilläggsskatt ska avräkning göras för särskilda avgifter.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg* framför att uttrycket ”den 13 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret” kan missuppfattas som att år betyder kalenderår. Avsikten är att uttrycket ska gälla den 13 i den månad som infaller ett år och tre månader efter utgången av beskattningsåret och en sådan formulering bör övervägas. *Skatteverket* anser att det är oklart hur enheten ska kunna betala in nationell tilläggsskatt i tid för att undvika kostnadsränta det första året med nationell tilläggsskatt då skattekontot för nationell tilläggsskatt skapas i och med att det första beslutet fattas. Även senare år kan det uppstå problem i och med att enheten inte i förväg vet vilken dag Skatteverket kommer att fatta beslut.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Principerna för ränteberäkningen

På skattekontot beräknas kostnadsränta och intäktsränta. Kostnadsränta beräknas för varje dag det finns ett underskott på kontot och intäktsränta beräknas för varje dag det finns ett överskott på skattekontot (65 kap. 2 § SFL). Ränta beräknas alltså dagligen men den tillgodoförs respektive påförs en gång i månaden i samband med att skattekontot stäms av. Räntan läggs sedan till saldot vilket innebär en beräkning av ränta på ränta. Om betalning inte sker i rätt tid och det blir underskott på skattekontot beräknas hög kostnadsränta, dvs. en räntesats som motsvarar basränta plus 15 procentenheter, från och med dagen efter den dag beloppet senast skulle ha varit bokfört på skattekontot. Den höga kostnadsräntan beräknas till dess en inbetalning eller annan kreditering bokförs på skattekontot eller till och med den dag skulden överlämnas till Kronofogden (65 kap. 13 § SFL).

Tanken är att kostnadsräntan ska täcka statens kostnader för skatte-krediterna och samtidigt fungera som ett påtryckningsmedel på de skattskyldiga, dvs. förmå dem att betala skatter och avgifter i rätt tid. Den låga kostnadsräntan, motsvarande basräntan, har i första hand till syfte att täcka statens kostnader vid en för sen betalning av skatter och avgifter. Den höga kostnadsräntan, motsvarande basräntan plus 15 procentenheter, ska dessutom fungera som ett påtryckningsmedel för att skatten och avgiften ska betalas i rätt tid (prop. 1996/97:100 Del 1 s. 332–342). De olika nivåerna på kostnadsräntan har bestämts med utgångspunkt i att räntan har dessa två uppgifter. Syftet med intäktsräntan är att kompensera de skattskyldiga för tillgodohavanden på skattekontot. Avsikten är dock inte att nivån på intäktsräntan ska uppmuntra de skattskyldiga till att löpande ha medel inestående på skattekontot. Retroaktiv ränteberäkning gäller vid omprövning och överklagande och innebär att ränta påförs eller tillgodoförs som om skatten hade blivit rätt från början men med hänsyn till samtliga transaktioner som har inträffat på skattekontot från och med den ursprungliga förfallodagen till och med den nya förfallodagen. Utgångspunkten för en retroaktiv ränteberäkning kan även vara ett i lagen särskilt utpekad datum. Kostnadsränta på preliminär skatt, som har debiterats efter inkomstarets utgång, och slutlig skatt beräknas nämligen från och med den 13 februari året efter beskattningsåret. Det innebär t.ex. att kostnadsränta på slutlig skatt beräknas som om den slutliga skatten hade debiterats den 13 februari med beaktande av samtliga transaktioner på skattekontot mellan nämnda datum och förfallodagen för den slutliga skatten (prop. 2010/11:165 s. 535).

Skälet till att kostnadsränta på underskott av slutlig skatt ska beräknas för tid före förfallodagen, dvs. redan från och med den 13 februari året efter beskattningsåret, är systemet med preliminär skatt. Det är en grundläggande princip att preliminär skatt ska betalas med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Skatt ska alltså betalas i anslutning till inkomsternas förvärvande. Bestämmelserna om preliminär skatt är schablonmässiga och förutsätter att de skattskyldiga bidrar till att den preliminära skatten kommer så nära den slutliga som möjligt. Att kostnadsränta utgår redan innan den slutliga skatten har förfallit till betalning kan ses som ett sätt att förmå de skattskyldiga att betala skatten i rätt tid, dvs. i anslutning till inkomsternas förvärvande eller i vart fall inte senare än då det står klart att den slutliga skatten kommer att överstiga den preliminära. Preliminär skatt ska betalas löpande under inkomståret och ett underskott av slutlig skatt är därför hänförligt till hela inkomståret. Lagstiftaren ansåg dock att administrativa skäl talade emot att ta ut kostnadsränta redan under beskattningsåret. I stället borde utgångspunkten vara att kostnadsränta ska utgå från och med den dag då den skattskyldige har möjlighet att beräkna sin slutliga skatt och bedöma hur stor inbetalning till skattekontot som krävs för att undvika slutlig skatt att betala. Detta är bakgrunden till att ränteberäkningen knöts till förfallodagen den 12 februari året efter beskattningsåret. Räntan beräknas, som redan har nämnts, från och med den 13 februari året efter beskattningsåret, dvs. från och med dagen efter den då det hade uppstått ett underskott på skattekontot om skatten hade debiterats på skattekontot den 12 februari (ovan prop. s. 536–537).

Kostnadsränta på tilläggsskatt

De skäl som motiverar kostnadsränta på slutlig skatt är tillämpliga även när det gäller tilläggsskatt. Tilläggsskatt kompletteras visserligen inte av systemet med preliminär skatt. Syftet bakom tilläggsskatten är dock att åstadkomma en effektiv minimibeskattnings av multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner för att förhindra multinationella företag från att flytta vinster till jurisdiktioner utan eller med mycket låg beskattning. Skatt ska som utgångspunkt betalas i anslutning till inkomsternas förvärvande, eller i vart fall inte senare än då det står klart att tilläggsskatt kommer att fastställas.

På motsvarande sätt som gäller för slutlig skatt bör kostnadsräntan utgå från och med den dag då den skattskyldige har möjlighet att beräkna om och i så fall hur mycket tilläggsskatt som denne ska betala.

Tilläggsskatterapport ska enligt förslaget lämnas in senast 15 månader efter utgången av beskattningsåret. Vid denna tidpunkt har den skattskyldige kännedom om tilläggsskatt ska betalas och med vilket belopp. Det är därför rimligt att kostnadsränta beräknas från denna tidpunkt. För en koncerns så kallade övergångsår, dvs. det första beskattningsår som lagen om tilläggsskatt ska tillämpas på en koncern, ska dock tilläggsskatterapporten lämnas in senast 18 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten gäller. Bestämmelsen motsvarar artikel 47 i minimibeskattningsdirektivet och föreslås införas i 33 d kap. 13 § SFL. Även om den skattskyldige för ett sådant år har en viss förlängd tid för att upprätta och lämna in en tilläggsskatterapport får det antas att uppgifterna finns tillgängliga för den skattskyldige i sådan utsträckning att skatten kan bedömas och beräknas. Det bör därför inte föreslås en särskild hantering av kostnadsränta för ett sådant övergångsår.

I syfte att underlätta hanteringen för såväl skattskyldiga som Skatteverket bör dag i månaden överensstämma med vad som gäller för slutlig skatt, dvs. den 13 i månaden. Såsom *Kammarrätten i Göteborg* har påpekat, kan uttrycket ” tredje månaden andra året efter beskattningsåret ” missuppfattas. I syfte att tydliggöra från vilken dag kostnadsränta beräknas bör i stället anges från och med den 13 i femtonde månaden efter beskattningsårets utgång.

Kostnadsränta beräknas från och med den föreslagna dagen oavsett om skatten påförs genom ett grundbeslut, omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

Kostnadsränta på nationell tilläggsskatt

I den tilläggsskatterapport som ska lämnas in 15 månader efter beskattningsårets utgång ska uppgifter redovisas som gör att nationell tilläggsskatt kan bedömas och beräknas. Vid denna tidpunkt känner den skattskyldige därför till om nationell tilläggsskatt ska betalas. Som anges i avsnitt 16.12.5 föreslås att ett särskilt skattekonto ska upprättas för registrering och betalning av denna skatt. Ett sådant skattekonto registreras som huvudregel i samband med att ett beslut om tilläggsskatt meddelas där nationell tilläggsskatt fastställs, om den skattskyldige inte tidigare har varit ansvarig för sådan skatt. Det finns således inte före denna dag något skattekonto för den skattskyldige att betala in beloppet som ska betalas och som kommer ligga till grund för ränteberäkningen på detta skattekonto.

Det är därför inte rimligt att kräva kostnadsränta för tiden innan det att detta skattekonto har upprättats. Kostnadsränta ska därför beräknas från och med dagen efter beslutet om tilläggsskatt. Kostnadsränta ska i dessa fall beräknas dag för dag på det underskott som finns på skattekontot efter en räntesats som motsvarar basräntan till och med den dag betalning senast ska finnas på skattekontot (65 kap. 2–4 §§ SFL), s.k. låg kostnadsränta. Det är således inte fråga om beräkning av s.k. hög kostnadsränta som påförs vid sen betalning (65 kap. 13 § SFL). Det är vidare först vid avstämningen efter att den nationella tilläggsskatten förfallit till betalning som eventuell kostnadsränta påförs på skattekontot.

Skatteverket ifrågasätter hur den skattskyldige ska kunna betala in nationell tilläggsskatt i tid för att undvika kostnadsränta när skattekontot skapas i samband med beslut om tilläggsskatt. Syftet med den låga kostnadsräntan är att fungera som en kreditavgift och motsvara statens upplåningskostnad för den tid som det funnits ett underskott på skattekontot. Mot denna bakgrund anser regeringen att det är rimligt att beräkna en låg kostnadsränta från och med dagen efter beslutet om tilläggsskatt där nationell tilläggsskatt fastställs. Det är således inte fråga om s.k. hög kostnadsränta som påförs vid en sen betalning.

Med regeringens förslag i avsnitt 16.9.1 kommer eventuella särskilda avgifter som fattas i samband med beslut om tilläggsskatt att registreras på den skattskyldiges skattekonto som hanterar samtliga skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen. Ett belopp som avser nationell tilläggsskatt kommer således inte att omfatta särskilda avgifter. Det saknas därmed behov av, såsom föreslås i promemorian, att särskilt reglera att innan kostnadsräntan beräknas ska avräkning göras för särskilda avgifter.

Om nationell tilläggsskatt påförs genom ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, så framgår det av huvudregeln i 65 kap. 8 § SFL att kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då betalning senast ska ske. Eftersom kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beslutet om tilläggsskatt där nationell tilläggsskatt fastställs, bör även kostnadsränta vid en retroaktiv ränteberäkning utgå från denna tidpunkt av samma skäl som gör sig gällande för beräkningen av kostnadsräntan vid det ursprungliga beslutet.

Intäktsränta

Ränta ska enligt 65 kap. 2 § SFL beräknas dagligen på skattekontots saldo. Ränta som ska påföras (kostnadsränta) ska beräknas när det finns ett underskott på skattekontot och ränta som ska tillgodoräknas (intäktsränta) ska beräknas när kontot visar ett överskott. Huvudregeln innebär att om det finns ett överskott på skattekontot ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter den dag då en inbetalning tillgodoräknats på skattekontot, eller ett belopp annars tillgodoräknats, till den dag då beloppet används för betalning av skatt eller betalas tillbaka och skattekontot inte längre uppvisar ett överskott. När det är fråga om skatt som ska tillgodoräknas till följd av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol beräknas intäktsränta enligt 65 kap. 16 § första stycket SFL från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då tillgodo-

räknan det registreras på skattekontot. Från och med denna dag beräknas eventuell intäktsränta på skattekontots saldo enligt ovan.

I fråga om tilläggsskatt föreslås dock att kostnadsränta beräknas från och med den 13 i femtonde månaden efter beskattningsårets utgång. För det fall tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, bör intäktsränta därför beräknas från samma dag som kostnadsräntan, dvs. från och med den 13 i femtonde månaden efter beskattningsårets utgång, eftersom beloppet ska ligga till grund för retroaktiv ränteberäkning på skattekontot avseende denna tid fram till och med dagen för tillgodoförandet.

När det gäller nationell tilläggsskatt föreslås att kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beslutet. Om nationell tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller beslut av domstol, ska intäktsränta därför beräknas från och med dagen efter beslutet om tilläggsskatt där nationell tilläggsskatt fastställts, eftersom beloppet ska ligga till grund för retroaktiv ränteberäkning på skattekontot avseende denna tid fram till och med dagen för tillgodoförandet. Med beslut om tilläggsskatt där nationell tilläggsskatt fastställts avses det ursprungliga beslutet varigenom nationell tilläggsskatt påförts.

Intäktsränta beräknas till och med den dag då tillgodoräknan det registreras på skattekontot.

Befrielse från kostnadsränta

Av 65 kap. 15 § SFL framgår att om det finns synnerliga skäl, ska Skatteverket besluta om befrielse från kostnadsränta.

Bestämmelsen om befrielse från kostnadsränta vid synnerliga skäl bör tillämpas även i fråga om belopp som avser tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt. Med hänsyn till de tidsfrister som kan bli aktuella för handläggning av ärende om tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt kan det uppstå situationer där kostnadsräntan i vissa fall uppgår till ett belopp som inte står i rimlig proportion. Det finns inte något behov av ändring för att bestämmelsen om befrielse från kostnadsränta ska kunna tillämpas även i fråga om tilläggsskatt.

Lagförslag

Förslaget medför att 65 kap. 6 a, 6 b, 12, 16 a och 16 b §§ SFL införs och att 65 kap. 1 och 18 §§ SFL ändras.

16.15 Omprövning och överklagande

16.15.1 Omprövning

Regeringens förslag: Omprövning av ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt får begäras så länge beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft.

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

Ett beslut om tilläggsskatt eller rapportavgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

1. den som beslutet gäller har begärt omprövning eller överklagat och inte är ense med Skatteverket om utgången,
2. de omständigheter och bevis som åberopas inte redan har prövats vid en sådan omprövning,
3. frågan ska prövas i sak, och
4. prövningen inte är enkel.

Regeringens bedömning: Beslut om tilläggsskatt kan omprövas i enlighet med befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag och bedömning. Utredningen föreslår att Skatteverket inte till nackdel för den som beslutet gäller ska kunna fatta fler än ett beslut med stöd av de ordinarie reglerna för beslut och att beslut kan ändras endast om förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: FAR anser att rättssäkerheten ökar om omprövning endast kan komma i fråga vid oriktig uppgift. Skatteverket anser att bestämmelsen som hindrar ordinarie omprövning till nackdel bör utgå och att förfarandet avseende beslut och omprövning så långt som möjligt motsvarar befintligt förfarande i skatteförfarandelagen. Beslutsförfarandet i skatteförfarandelagen innebär att Skatteverket fattar snabba automatiserade beslut och därefter kan göra ett urval av ärenden som behöver utredas ytterligare och inom vissa tidsfrister kan ompröva felaktiga beslut. Automatisering av beslut är ett verktyg för att effektivisera verksamheten. Ett automatiserat beslutsförfarande innebär kortare handläggningstider än ett manuellt förfarande vilket innebär att företagen får snabbare besked och därmed bättre möjlighet att hantera sin situation. Om det saknas möjlighet till ordinarie omprövning till nackdel kommer Skatteverket i betydligt större utsträckning än vad som gäller för förfarandet i övrigt behöva vidta utredningsåtgärder inför det första beslutet om skatt. Det ökar risken för ett sent beslut om skatt samtidigt som den administrativa bördan för företagen riskerar att öka till följd av Skatteverkets utredningsåtgärder. Förfarandet blir därför mindre effektivt för såväl företag som Skatteverket jämfört med vad som gäller för skatteförfarandet i övrigt. För det fall Skatteverket tillåts fatta automatiserade beslut och göra ordinarie omprövningar utan krav på efterbeskattningsgrund anser Skatteverket att tidsfristen för beslut om tilläggsskatt kan kortas väsentligt. Skatteverket föreslår att ett beslut om ordinarie omprövning till nackdel på Skatteverkets initiativ, dvs. utan efterbeskattningsgrund, får meddelas inom fyra år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Omprövning av beslut om tilläggsskatt och rapportavgift

Bestämmelser om omprövning av Skatteverkets beslut finns i 66 kap. SFL. Skatteverket är enligt 66 kap. 2 § SFL skyldig att ompröva sitt beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande

mellan en enskild och det allmänna om den som beslutet gäller begär omprövning, den som beslutet gäller eller företrädaren enligt 67 kap. 4 § överklagar eller det finns andra skäl. Skatteverket får dock, enligt 3 §, inte ompröva beslut i frågor som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol om inte särskilt angivna förutsättningar är för handen.

Omprövning kan begäras av den som beslutet gäller eller på initiativ av Skatteverket, både till fördel och nackdel för den enskilde. När det gäller omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket framgår av 66 kap. 20 § SFL begränsning i form av att vissa beslut inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller. Det gäller beslut om ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap., beslut om skattetillegg när skatteavdrag inte har gjorts, och i fråga om beslut som är möjliga att återkalla.

Som redovisas i avsnitt 16.9.1 anser regeringen, i likhet med *Skatteverket*, att förfarandet bör inordnas i den systematik som gäller i övrigt enligt skatteförfarandelagen och motsvara vad som gäller för slutlig skatt. Det innebär att beslut om tilläggsskatt bör kunna omprövas i enlighet med vad som gäller enligt befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen. Den som beslutet gäller har således möjlighet att begära omprövning av ett beslut på det sätt och inom den tid som anges i 66 kap. 6–9 §§ SFL. Skatteverket är även skyldig att ompröva ett beslut som den som beslutet gäller eller företrädaren enligt 67 kap. 4 § SFL överklagar.

När det gäller tilläggsskatt finns särskilda bestämmelser om tillkommande tilläggsskattebelopp under vissa omständigheter. I vissa fall kan en justering av medräknade skatter eller justerad vinst eller förlust leda till en omräkning av koncernens effektiva skattesats och tilläggsskatt för ett tidigare räkenskapsår. Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten ska då beräknas på nytt (artikel 29.1 minimiskattningsdirektivet). Ett sådant belopp av tillkommande tilläggsskatt ska inte påverka tilläggsskatt att betala för det beskattningsår som uppgifterna avser utan i stället behandlas om ytterligare tilläggsskatt för det beskattningsår under vilket omräkningen görs. Bestämmelser om detta finns i 4 kap. 19 och 20 §§ lagen om tilläggsskatt. Om tilläggsskattebeloppet ska räknas om i enlighet med förutsättningarna i 4 kap. 19 § lagen om tilläggsskatt saknas grund för omprövning av det tidigare beslutet om tilläggsskatt eftersom det tillkommande tilläggsskattebeloppet ska läggas till tilläggsskattebeloppet för det innevarande året, se 3 kap. 39 § och 4 kap. 20 § lagen om tilläggsskatt. I en situation där t.ex. en koncernenhet justerar sin kostnad för medräknade skatter i räkenskaperna för ett tidigare räkenskapsår, ska tillkommande tilläggsskattebelopp beräknas enligt reglerna i 4 kap. lagen om tilläggsskatt och det är inte fråga om omprövning av ett tidigare meddelat beslut om tilläggsskatt. Det är tillräckligt att bestämmelser med denna innebörd finns i lagen om tilläggsskatt och det saknas behov av att i skatteförfarandelagen införa särskilda bestämmelser om hinder mot omprövning i en sådan situation.

Regeringens bedömning att förfarandet bör inordnas i den systematik som gäller i övrigt enligt skatteförfarandelagen och motsvara vad som gäller för slutlig skatt innebär också möjlighet för Skatteverket att fatta automatiserade beslut och ompröva beslut till nackdel på initiativ av Skatteverket även utan att nya omständigheter tillkommit. Regeringen delar därför inte utredningens slutsats att Skatteverket inte till nackdel för den som beslutet gäller ska kunna fatta fler än ett beslut och att

omprövning endast kan ske om förutsättningar för efterbeskattning är uppfyllda. Regeringen delar inte heller FAR:s uppfattning att förslaget påverkar rättssäkerheten. Möjlighet till automatiskt beslutsfattande med möjlighet till omprövning är väl beprövat och den ordning som gäller för beslut om slutlig skatt. Det möjliggör, som utvecklas i avsnitt 16.9, ett effektivare beslutsfattande. Avsaknad av möjlighet till omprövning utan att efterbeskattningsgrunderna är uppfyllda riskerar också, som Skatteverket har framfört, att ytterligare öka den administrativa bördan för företagen. Införandet av tilläggsskatt kommer medföra en stor administrativ börda för företagen och regeringen är angelägen om att inte utöka denna börda.

Med hänsyn till de tidsfrister som gäller vid uttag av tilläggsskatt och att tilläggsskatterapporten som utgångspunkt ska lämnas först 15 månader efter beskattningsårets utgång, är det emellertid nödvändigt med en översyn av den omprövningstiden för att förfarandet med automatiska beslut och ordinarie omprövning ska få effekt vid förfarandet vid uttag av tilläggsskatt. Omprövning till nackdel på initiativ av Skatteverket ska enligt 66 kap. 21 § SFL meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Omprövningsfristen är därmed alltför kort för att med nuvarande förslag möjliggöra för Skatteverket att fatta automatiserade beslut med efterföljande omprövning. Skatteverket anser att omprövningsfristen avseende beslut om tilläggsskatt i stället bör vara fyra år. Det saknas emellertid beredningsunderlag för att föreslå en sådan ordning inom ramen för detta lagstiftningsärende och regeringen föreslår därför inte att omprövningstiden i 66 kap. 21 § SFL ska förlängas.

När det gäller beslut om rapportavgift kan omprövning ske med stöd av befintliga bestämmelser. I fråga om tid för omprövning finns dock anledning att, på motsvarande sätt som gäller för skattetillägg, införa möjlighet till förlängd tid för omprövning i vissa fall. För det fall en fråga i ett beslut om tilläggsskatt ändras genom senare beslut bör det finnas en rätt att få rapportavgiften omprövad om rapportavgiften har samband med denna fråga. Regeringen anser därför att ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt kunna lämnas in så länge beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft. I fråga om omprövning till nackdel av beslut om rapportavgift ska det meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Särskilt kvalificerad beslutsfattare

I 66 kap. 5 § SFL anges att vissa beslut ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan om vissa förutsättningar är uppfyllda. Det gäller om den som beslutet gäller har begärt omprövning eller överklagat och inte är ense med Skatteverket om utgången, de omständigheter och bevis som åberopas inte redan har prövats vid en sådan omprövning, frågan ska prövas i sak och prövningen inte är enkel.

Förfarandet vid uttag av tilläggsskatt bör i så hög utsträckning som möjlighet överensstämja med vad som gäller för slutlig skatt. Regeringen föreslår att beslut om tilläggsskatt ska kunna omprövas i enlighet med befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen. På motsvarande sätt som gäller för beslut om slutlig skatt, skattetillägg och andra särskilda avgifter

bör även beslut om tilläggsskatt och rapportavgift omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om de förutsättningar som anges i 66 kap. 5 § första stycket 1–4 SFL är uppfyllda. Regeringen föreslår därför att beslut om tilläggsskatt och rapportavgift läggs till i denna bestämmelse.

Lagförslag

Förslaget medför att 66 kap. 5 § SFL ändras och 66 kap. 9 b och 24 c §§ införs.

16.15.2 Överklagande

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

Den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett rapportavgift får även ta upp frågan om rapportavgift om domstolen anser att rapportavgiften utan olägenhet kan prövas i målet. Om en domstol inte prövar en fråga om rapportavgift ska domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.

Regeringens bedömning: Beslut om tilläggsskatt kan överklagas i enlighet med befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

Promemorians förslag: Promemorian lämnar inget förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det bör övervägas om 67 kap. 25 § SFL som avser det allmänna ombudets möjligheter att överklaga ett beslut i en fråga som har föranlett ett skattetillägg eller en återkallelseavgift, ska kompletteras så att bestämmelsen också omfattar rapportavgift. Skatteverket ifrågasätter dock om ett beslut om tilläggsskatt har en sådan direkt koppling till en påfordrad rapportavgift att en rapportavgift kan sägas vara föranledd av beslutet om tilläggsskatt.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Bestämmelser om överklagande finns i 67 kap. SFL. Enligt 2 § får Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna överklagas av den som beslutet gäller. Detta gäller även om beslutet inte är till nackdel för denne. Enligt 3 § får beslut även överklagas av det allmänna ombudet. Forum regleras i 6 och 8–10 §§ och tiden för överklagande regleras i 12–14 §§. Bestämmelser om överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut finns i 26–30 §§. Om det inte finns någon behörig förvaltningsrätt enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen ska forumfrågan avgöras utifrån den allmänna bestämmelsen i 14 § andra stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar. Enligt den bestämmelsen ska ett beslut överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats.

Det kan uppstå situationer där flera koncernenheter inom samma koncern överklagar beslut om tilläggsskatt som grundas på samma bakomliggande förhållanden, t.ex. om beslutet avser kompletterande

tilläggs katt. Det kan då vara en fördel för såväl koncernheterna som Skatteverket att få målen handlagda vid samma förvaltningsrätt. Enligt 67 kap. 9 § SFL får överklaganden som gäller företag inom samma koncern göras till samma förvaltningsrätt om de sker samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund. Vidare ges en möjlighet i 14 § tredje stycket lagen om allmänna förvaltningsdomstolar att mål som har nära samband med varandra får handläggas vid en förvaltningsrätt om det kan göras utan avsevärd olägenhet för någon part.

Befintliga bestämmelser om överklagande är tillämpliga på förfarandet vid uttag av tilläggs katt och det saknas behov av kompletterande bestämmelser avseende beslut om tilläggs katt. Beslut om tilläggs katt kan således överklagas i enlighet med befintliga bestämmelser.

När det gäller beslut om rapportavgift kan beslutet överklagas i den ordning som gäller för övriga beslut enligt skatteförfarandelagen. I fråga om tid för överklagande finns dock anledning att, på motsvarande sätt som gäller för skattetillägg, införa möjlighet till förlängd tid för överklagande i vissa fall. För det fall en fråga i ett beslut om tilläggs katt ändras genom senare beslut bör det finnas en rätt att kunna överklaga beslutet om rapportavgift om rapportavgiften har samband med denna fråga. Regeringen anser därför att ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggs katt bör kunna överklagas så länge beslutet om tilläggs katt inte har fått laga kraft.

När det gäller handläggning vid domstol finns bestämmelser om ändring av talan i 67 kap. 31–34 §§ SFL. Den som har överklagat får inte ändra sin talan på annat sätt än som särskilt anges. I fråga om skattetillägg anges i 33 § att den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägg, även får ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att skattetillägget utan olägenhet kan prövas i målet. Denna bestämmelse kan användas av klaganden i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

Ett beslut om rapportavgift kan ett nära samband med beslutet om tilläggs katt. Regeringen anser därför att den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett rapportavgift, även får ta upp frågan om rapportavgift om domstolen anser att rapportavgiften utan olägenhet kan prövas i målet. Detta motsvarar vad som gäller för skattetillägg och återkallelseavgift. Om en domstol inte prövar en fråga om rapportavgift, bör domstolen på motsvarande sätt som gäller skattetillägg eller återkallelseavgift, överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.

Skatteverket ifrågasätter om ett beslut om tilläggs katt har en sådan direkt koppling till en påförd rapportavgift att en rapportavgift kan sägas vara föranledd av beslutet om tilläggs katt och menar att ett beslut om tilläggs katt aldrig i sig kan medföra att rapportavgift tas ut. Rapportavgift tas ut av den som lämnar tilläggs katterapport om det klart framgår att rapporten innehåller allvarliga brister. Vid bedömningen av om brister är allvarliga ska bl.a. hänsyn tas till om de har orsakat att tilläggs katt inte påförts trots att det fanns grund för det. Det kan uppstå situationer där felaktiga uppgifter i tilläggs katterapporten leder till oriktiga uppgifter i tilläggs kattedeklarationen som ligger till grund för skattetillägg. Samma felaktiga uppgift kan således utgöra grund för såväl rapportavgift som skattetillägg. Mot denna bakgrund föreslår regeringen i avsnitt 16.8.6 att skattetillägg på tilläggs katt inte ska tas ut till den del det grundas på en

felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift tas ut. Därmed kan det förekomma situationer där beslutet om tilläggsskatt och en viss fråga som behandlas där har direkt påverkat på grunden för såväl skattetillägg som rapportavgift.

Av denna anledning anser regeringen att för det fall den skattskyldige överklagar ett beslut om tilläggsskatt i en fråga som har föranlett rapportavgift, får även frågan om rapportavgift prövas i målet om det kan ske utan olägenhet. I andra situationer där påfordrad rapportavgift inte är föranledd av beslutet om tilläggsskatt, är bestämmelsen inte tillämplig. Bestämmelsen är heller inte tillämplig om rapportavgift har tagits ut av en annan koncernenhet än den som har överklagat beslutet om tilläggsskatt.

Avseende Skatteverkets synpunkt att 67 kap. 25 § SFL bör kompletteras för att även omfatta rapportavgift, anser regeringen att en sådan ändring inte är motiverad. Även om det finns behov av att komplettera bestämmelserna om att frågan om rapportavgift som har föranletts av ett beslut om tilläggsskatt ska kunna prövas i målet, gör sig motsvarande behov inte gällande när det gäller allmänna ombudets möjlighet att överklaga till nackdel för den som beslut gäller. Rapportavgift fastställs genom andra kriterier än enbart undandragen skatt. I en situation där allmänna ombudet överklagar ett beslut om tilläggsskatt till nackdel för den som beslutet gäller, finns i stället möjlighet att i enlighet med 67 kap. 25 § SFL även ta upp frågan om skattetillägg.

Lagförslag

Förslaget medför att 67 kap. 14 b § SFL införs och att 66 kap. 33 och 34 § SFL ändras.

16.16 Indrivning

Regeringens bedömning: Skatteförfarandelagens bestämmelser om indrivning är tillämpliga för fordringar som avser tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt.

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för regeringens bedömning: Tilläggsskatt ska registreras på ett skattekonto enligt 61 kap. 1 § SFL. Nationell tilläggsskatt ska med regeringens förslag i avsnitt 16.12.5 registreras på ett särskilt skattekonto jämte det skattekonto där Skatteverket registrerar andra skatter och avgifter. Det förhållandet påverkar inte att övriga bestämmelser som reglerar skattekontot är tillämpliga på fordringar som hanteras på ett särskilt skattekonto.

I 70 kap. SFL finns bestämmelser om förutsättningar för Skatteverket att lämna en obetald fordran till Kronofogdemyndigheten för indrivning, när en fordran ska återtas m.m. Skatteförfarandelagens bestämmelser om indrivning bör gälla även för fordringar som avser tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt. Att beloppen registreras på skilda skattekonton påverkar inte att bestämmelserna om indrivningen i 70 kap. SFL är

tillämpliga men det innebär att det belopp som restförs från det skattekonto där betalning av nationell tilläggsskatt registrerats inte avser andra skatter och avgifter. Det saknas därför behov av kompletterande bestämmelser.

17 Personuppgiftsbehandling

Regeringens bedömning: EU:s dataskyddsförordning, lagen med kompletterande bestämmelser till EU:s dataskyddsförordning och förordningen med kompletterande bestämmelser till EU:s dataskyddsförordning utgör tillräcklig reglering för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske vid Skatteverket. Det behöver således inte införas någon ytterligare reglering om denna behandling.

Utredningens bedömning: Utredningen gör inte någon bedömning.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* håller med om promemorians bedömning att nuvarande registerbestämmelser innefattar den behandling som sker vid handläggning av tilläggsskatt för de skattebeslut som fattas i Sverige, dvs. skattebeslut enligt skatteförfarandelagen. För den behandling av uppgifter som endast sker i syfte att lämnas till andra stater genom ett automatiskt utbyte skulle det möjligtvis vara önskvärt att för tydlighets skull införa ett uttryckligt stöd i aktuell ändamålsbestämmelse i 1 kap. 4 § 7 lag (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Ett framtida informationsutbyte skulle kunna implementeras på liknande sätt som tidigare automatiska utbyten, t.ex. det automatiska utbytet av upplysningar om inkomster genom digitala plattformar. Då är det önskvärt att ett tillägg görs med en ny strecksats i 2 § tionde punkten i förordning (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Skälen för regeringens bedömning: I Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), nedan kallad EU:s dataskyddsförordning, finns allmänna bestämmelser för hur personuppgifter får behandlas. EU:s dataskyddsförordning kompletteras även bl.a. av lagen (2018:218) med kompletterande bestämmelser till EU:s dataskyddsförordning, nedan kallad dataskyddslagen.

Varje behandling av personuppgifter måste stödja sig på en rättslig grund. Om det inte finns någon rättslig grund är behandlingen inte laglig och därmed inte tillåten. Personuppgifter får t.ex. behandlas om behandlingen är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse som följer av lag eller annan författning, av kollektivavtal eller av beslut som har meddelats med stöd av lag eller annan författning (artikel 6.1 e i EU:s dataskyddsförordning och 2 kap. 2 § 1 dataskyddslagen). Personuppgifter får också behandlas om behandlingen är nödvändig som ett led i myndighetsutövning enligt lag eller annan författning (artikel 6.1 e i EU:s dataskyddsförordning och 2 kap. 2 § 2 dataskyddslagen).

EU:s dataskyddsförordning är i alla delar bindande och direkt tillämplig i samtliga EU:s medlemsstater men förutsätter och tillåter i vissa fall nationella bestämmelser som kompletterar förordningen genom specificeringar eller undantag. För Skatteverkets personuppgiftsbehandling i beskattningsverksamheten kompletteras EU:s dataskyddsförordning av lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Vissa av bestämmelserna i lagen gäller även vid behandling av uppgifter om juridiska personer (1 kap. 1 § andra stycket).

Reglerna om den föreslagna tilläggsskatten innebär att den skattskyldige kan behöva lämna uppgifter i en tilläggsskattedeclaration, tilläggs-skatterapport eller på begäran av Skatteverket t.ex. vid en utredning. När det gäller uppgifter i en tilläggsskattedeclaration och i en tilläggs-skatterapport, kommer dessa i stort att avse juridiska personer. Det kan emellertid finnas uppgifter om fysiska personer som är ägare i en företagsstruktur eller som är företrädare för en koncernenhet. De uppgifter som med anledning av förslagen kommer att behandlas hos Skatteverket kan därmed i vissa fall inkludera personuppgifter i form av t.ex. namn eller kontaktuppgifter. Den personuppgiftsbehandling som förslaget kan ge upphov till i beskattningsdatabasen omfattas därför av EU:s dataskyddsförordning.

Den rättsliga grunden för behandlingen hos Skatteverket är i första hand att den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning (artikel 6.1 e i EU:s dataskyddsförordning). Den aktuella grunden för behandlingen är vidare fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i EU:s dataskyddsförordning. Den rättsliga grunden är fastställd i förordningen (2017:154) med instruktion för Skatteverket, skatteförfarandelagen och i lagen om tilläggsskatt. De uppgifter som kommer att behandlas är inte sådana känsliga personuppgifter som avses i artikel 9.1 i EU:s dataskyddsförordning.

Enligt 1 kap. 4 § 1 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får uppgifter behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter. Av 1 kap. 4 § 4 samma lag framgår att uppgifter också får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för revision och annan analys- eller kontrollverksamhet. Av 2 kap. 2 § framgår vidare att i beskattningsdatabasen får uppgifter behandlas om personer som omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–9. I 2 kap. 3 § finns bestämmelser om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen. Dessa bestämmelser kompletteras av bl.a. 2 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Den behandling av uppgifter i beskattningsdatabasen som förslagen i denna lagrådsremiss ger upphov till hos Skatteverket är tillåten enligt de angivna bestämmelserna.

Personuppgiftsbehandlingen bedöms proportionerlig i förhållande till det begränsade integritetsintrång, t.ex. i form av uppgifter om fysiska personer som är ägare i en företagsstruktur eller som är företrädare för en koncernenhet, förslaget medför.

Sammanfattningsvis bedöms att den personuppgiftsbehandling som förslaget ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Den

befintliga regleringen på personuppgiftsområdet bedöms vara tillräcklig för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske vid Skatteverket med anledning av förslaget. Det behöver således inte införas någon ytterligare reglering om denna behandling.

Såvitt avser personuppgiftsbehandlingen ska, avslutningsvis, framhållas att det inte framgår av direktivet, modellreglerna eller kommentaren till modellreglerna hur informationsutbytesavtalen är tänkta att se ut. I kommentaren anges dock att det inom ramen för implementeringsnätverket kommer att tas fram mallar för sådana avtal. I avsnitt 12.3 i delbetänkandet görs därför bedömningen att det kommer att finnas ett behov av att reglera informationsutbytet på liknande sätt som skett i exempelvis lagen (2017:182) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet och lagen (2022:1682) om automatiskt utbyte av upplysningar om inkomster genom digitala plattformar. Det kommer därför behöva utredas och övervägas om lagen om tilläggsskatt eller kommande regler om informationsutbyte föranleder behov av författningsändringar, vilket även *Skatteverket* framhåller i sitt remissvar. Det kan därför finnas anledning att återkomma i frågan.

18 Förhandsbesked i frågor om tilläggsskatt

Regeringens förslag: Förhandsbesked ska kunna lämnas i frågor som avser tilläggsskatt. En sådan ansökan av en enskild ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då tilläggsskatterapporten senast ska lämnas. För ett förhandsbesked rörande en fråga om tilläggsskatt får Skatterättsnämnden ta ut en avgift.

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Företagarna* och *Skatterättsnämnden* ställer sig positiva till förslaget. *NSD*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna*, *Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, Skatterättsnämnden och *Skatteverket* anser att det allmänna ombudet hos Skatteverket bör få möjlighet att ansöka om förhandsbesked. Skatterättsnämnden anser att det saknas en närmare analys av om befintliga regler om förhandsbesked är lämpliga vad gäller tilläggsskatten med tanke på att lagen om tilläggsskatt i stor utsträckning skiljer sig från befintlig lagstiftning gällande inkomstskatt.

Skälen för regeringens förslag: Ett företag eller en privatperson kan ansöka om förhandsbesked i skattefrågor och på så sätt få ett rättsligt bindande besked om de skatterättsliga konsekvenserna av en transaktion. Även det allmänna ombudet hos Skatteverket får ansöka om förhandsbesked. Bestämmelser om förhandsbesked finns i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

Den föreslagna tilläggsskatten är ett regelverk som saknar tidigare motsvarighet i svensk rätt. Tilläggsskatt skiljer sig från inkomstskatt bl.a. genom att det inte finns en traditionell skattebas eller skattesats och det är inte bara de egna inkomsterna som en koncernenhet ska beskattas för.

I stället kan en koncernenhet bli skyldig att betala tilläggsskatt om en annan koncernenhet någonstans i världen är lågbeskattad. Lagen om tilläggsskatt gäller endast för juridiska personer som är en del av en sådan koncern vars intäkter uppgår till den i lagen angivna beloppsgränsen. Det kan vara fråga om stora belopp. Mot denna bakgrund och med särskilt beaktande av regelverkets komplexitet, finns ur ett rättssäkerhetsperspektiv goda skäl för att låta Skatterättsnämnden pröva frågor om förhandsbesked avseende tilläggsskatt. Det kan till exempel handla om att en enhet som anser sig vara undantagen och därför inte behöver tillämpa reglerna behöver få veta om den bedömningen är riktig. Regeringen gör därför, vilket *Skatterättsnämnden* efterfrågat, bedömningen att befintliga regler om förhandsbesked är lämpliga vad gäller tilläggsskatten. Det bör därför införas en möjlighet för den skattskyldige att kunna ansöka om förhandsbesked om skatt enligt lagen om tilläggsskatt.

När det gäller frågan om vilken tid ansökan om förhandsbesked ska ha kommit in anges i 9 § första stycket lagen om förhandsbesked i skattefrågor att en enskilds ansökan rörande t.ex. skatt eller avgift som avses i inkomstskattelagen (1999:1229) ska ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas till ledning för det beslut om slutlig skatt eller den taxering som frågan avser. Motsvarande tidsfrist bör gälla även vid en enskilds ansökan om skatt enligt lagen om tilläggsskatt. Det huvudsakliga underlaget för att bedöma skattskyldighet enligt lagen om tilläggsskatt utgörs av tilläggsskatterapporten medan tilläggsskatte-deklarationen utgör ett komplement till rapporten. Tidsfristen bör därför utgå från den dag då tilläggsskatterapport senast ska lämnas till ledning för det beslut om tilläggsskatt som frågan avser.

I 17 § lagen om förhandsbesked anges att Skatterättsnämnden för vissa frågor får ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar. Möjligheten att ta ut avgift bör gälla även frågor som avser skatt enligt lagen om tilläggsskatt. Ett tillägg till 17 § lagen om förhandsbesked föreslås därför med denna innebörd.

NSD, Skatterättsnämnden och *Skatteverket* lyfter fram att det vore önskvärt om det allmänna ombudet hos Skatteverket ges möjlighet att ansöka om förhandsbesked. Den föreslagna tilläggsskatten är, enligt Skatteverket, ett komplext regelverk som saknar tidigare motsvarighet i svensk rätt och det bör ur ett rättssäkerhetsperspektiv finnas goda skäl för att låta Skatterättsnämnden pröva frågor om förhandsbesked avseende tilläggsskatt även på ansökan av det allmänna ombudet.

Det kan konstateras att en utredare har gjort en översyn av funktionen med allmänt ombud på skatteområdet respektive tullområdet (Fi2022/02254). Ärendet bereds för närvarande inom Regeringskansliet. Mot den bakgrunden görs bedömningen att det finns anledning att invänta beredningen av detta ärende. Det föreslås därför inte i nuläget några ändringar i enlighet med *NSD*, Skatterättsnämnden och Skatteverkets önskemål.

Lagförslag

Förslaget innebär att 1, 9 och 17 §§ lagen om förhandsbesked i skattefrågor ändras.

19 I kraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagen om tilläggsskatt och lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2024.

Den nya lagen 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.

Bestämmelserna om kompletteringsregeln ska dock tillämpas för det beskattningsår som påbörjas närmast efter den 31 december 2024 eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar närmast efter den 31 december 2024. Om koncernenhetens moderföretag är ett moderföretag som är undantaget att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln enligt artikel 50 i minimibeskattningsdirektivet tillämpas kompletteringsregeln för det beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2023.

Bestämmelserna om den tillfälliga safe harbour-regeln ska tillämpas för räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027. Räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028 omfattas inte.

Vid tillämpning av substansbeloppet (som minskar det sammanlagda justerade resultatet för enheterna vid beräkningen av enheternas överskjutande vinst) ska procentsatsen vad avser personalkostnader och materiella anläggningstillgångar vara högre än fem procent under de första nio åren som följer på ikraftträdandet. Det innebär att för kalenderår 2024 är procentsatsen 9,80 procent vad avser personalkostnader och 7,80 procent vad avser materiella anläggningstillgångar. Procentsatsen minskar därefter årligen.

Vid tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln (routine profits-testet) ska de högre procentsatserna för personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som gäller för substansbeloppet, som nämnts ovan, gälla.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår procentsatser vad avser personalkostnader och materiella anläggningstillgångar för kalenderåret 2023. Utredningen lämnar inte något förslag om att de tillfälliga procentsatserna avseende substansbeloppet även ska gälla den tillfälliga safe harbour-regeln.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ett flertal remissinstanser har konstaterat att Sverige är förpliktigt att införliva direktivet i svensk rätt och att det ska ske senast den 31 december 2023. Till dessa hör *FAR*, *Finansbolagen*, *Kammarrätten i Göteborg* och *Näringslivets Skattedelegation*.

Näringslivets skattedelegation (NSD) till vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna*, *Svensk Försäkring* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig avstår från att avstyrka förslaget att införa regelverket i svensk rätt redan från årsskiftet 2023/2024 då andra stater kommer att ha infört regelverket vid den tidpunkten, vilket drabbar en koncern i sin helhet. *Sveriges advokatsamfund* ställer sig frågande till om det är lämpligt att Sverige går i bräschen för implementeringen och

ifrågasätter om samtliga medlemsstater kommer att ha införlivat direktivet till den 31 december 2023. Advokatsamfundet framhåller att direktivets nuvarande införlivande- respektive ikraftträdandebestämmelser bör skjutas upp då OECD:s modellregelverk, som direktivet baseras på, inte är färdigställt. Sverige bör i möjligaste mån verka för ett sådant uppskjutande, alternativt för en separat dispens för Sverige. Även om Advokatsamfundet är medvetet om att Sverige åtagit sig gentemot EU att införliva direktivet per den 31 december 2023, bör detta inte ske på bekostnad av den svenska rättssäkerheten.

FAR påpekar att artikel 48 i direktivet tillåter betydligt högre procentsatser för substansbeloppet under en övergångsperiod och att en lättnadsmöjlighet bör tillämpas fullt ut i svensk rätt. *NSD* framför att det finns en stark internationell uppfattning om att de förhöjda procentsatser som övergångsvis gäller enligt modellreglerna även ska tillämpas vid detta safe harbour-test och att det vore ytterst olyckligt om Sverige skulle ha sämre safe harbour-regler än andra stater. *Skatteverket* påpekar att i Tyskland har man i lagstiftningsarbetet tolkat det som om safe harbour-regeln ska använda den högre procentsatsen som framgår av övergångsregeln vid beräkning av substansbeloppet.

Skälen för regeringens förslag

Ikraftträdande

Modellreglerna antogs den 14 december 2021 och 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 från och med detta datum. Om en medlemsstat inte införlivar bestämmelserna i ett direktiv inom den utsatta tiden kan kommissionen inleda ett överträdelseförfarande och väcka talan mot medlemsstaten i Europeiska unionens domstol.

Sveriges advokatsamfund framhåller bland annat att direktivets nuvarande införlivande- respektive ikraftträdandebestämmelser bör skjutas upp då OECD:s modellregelverk, som direktivet baseras på, inte är färdigställt. Inledningsvis kan det nämnas att frågan om förhållandet till modellreglerna, som flera remissinstanser tar upp, behandlas i avsnitt 5.2. I likhet med de flesta remissinstanser (till dessa hör *NSD m.fl.*) anser regeringen att införlivandet i svensk rätt samt ikraftträdandet inte bör skjutas upp. Som framgår ovan är dessutom samtliga medlemsstater bundna av direktivet. I sammanhanget kan det även noteras att regeringen har förståelse för den kritik ett flertal av remissinstanserna har riktat mot processen men konstaterar samtidigt, i likhet med flera remissinstanser, att förslagen baseras på ett EU-direktiv som i sin tur bygger på en överenskommelse inom OECD, vilket innebär att reglerna måste införas i svensk rätt (se avsnitt 5.1). Slutligen vill regeringen framhålla att det generellt sett är viktigt att det i samband med behandlingen av nya förslag såväl inom OECD som EU bör finnas tid för analys av förslagen och att hänsyn tas till medlemsstaternas olika lagstiftningsprocesser vid bestämmandet av datum för genomförande. Detta är frågor som är viktiga att verka för, vilket Sverige också gjorde i samband med antagandet av minimibeskattningsdirektivet då tiden för genomförande förlängdes.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att direktivets bestämmelser ska införas i svensk rätt senast den 31 december 2023. Vidare föreslås att lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2024 och i fråga om lagen om tilläggsskatt tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2023 eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar närmast efter den 31 december 2023.

Kompletteringsregeln

Av artikel 56 i minimibeskattningsdirektivet framgår att medlemsstaterna ska tillämpa kompletteringsregeln (artiklarna 12, 13 och 14) första gången för beskattningsåren från och med den 31 december 2024.

Det föreslås därför att bestämmelser som gäller kompletteringsregeln i 6 kap. 9–15 §§ lagen om tilläggsskatt ska träda i kraft först vid denna tidpunkt. Dessa bestämmelser ska därmed tillämpas första gången på svenska koncernenheter för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2024 eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar närmast efter den 31 december 2024.

Det finns dock ett undantag från detta datum enligt artikel 50.2 som gäller när moderföretaget hör hemma i en medlemsstat inom Europeiska unionen som gjort ett val enligt artikel 50.1 i direktivet. Enligt artikel 50.1 i direktivet får medlemsstater där högst tolv yttersta moderenheter i koncerner som omfattas av direktivet är belägna, välja att inte tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln för sex på varandra följande räkenskapsår från och med den 31 december 2023. Enligt artikel 50.2 gäller att om koncernenhetens moderföretag är ett moderföretag som är undantaget att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln enligt artikel 50 i minimibeskattningsdirektivet tillämpas kompletteringsregeln i övriga medlemsstater för det beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2023. Det föreslås därför att om koncernenhetens moderföretag är ett moderföretag som är undantaget att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln enligt artikel 50 i minimibeskattningsdirektivet så tillämpas kompletteringsregeln för det beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2023.

Substansundantaget

Av artikel 48 i direktivet framgår att det ska gälla högre procentsatser än fem procent för lönekostnader och materiella anläggningstillgångar under en period om tio år vad avser beräkningen av substansbeloppet. Vilka procentsatser som ska gälla presenteras i två tabeller i artikeln. Gällande substansbeloppet i 5 kap. 3–4 §§ lagen om tilläggsskatt föreslås därför att särskilda procentsatser, i likhet med de som anges i direktivet, ska gälla för beräkning av substansbeloppet under de första nio åren som lagen är i kraft. I utredningens förslag angavs det att de särskilda procentsatserna skulle gälla i tio år men då lagen inte kommer att träda i kraft innan 1 januari 2024 så har procentsatserna avseende kalenderår 2023 tagits bort.

Regeringen föreslår därför att vid tillämpning av 5 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt ska, i stället för värdet fem procent, följande värden användas vad avser personalkostnader från och med räkenskapsår som inleds under kalenderår 2024 och kommande nio år till och med år 2032 vara: 9,8 %,

9,6%, 9,4 %, 9,2 %, 9,0 %, 8,2 %, 7,4 %, 6,6 % och 5,8 %. Detta innebär att värdet fem procent gäller från år 2033.

Vidare föreslår regeringen att vid tillämpning av 5 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt ska, i stället för värdet fem procent, följande värden vad avser materiella anläggningstillgångar användas från och med räkenskapsår som inleds under kalenderår 2024 och kommande nio år framöver (dvs. till och med år 2032) vara: 7,8 %, 7,6 %, 7,4 %, 7,2 %, 7,0 %, 6,6 %, 6,2 %, 5,8 % och 5,4 %. Detta innebär att värdet fem procent gäller från år 2033.

Dessa procentsatser framgår således av artikel 48 i direktivet. Procentsatserna gäller för respektive år för samtliga koncerner. Detta gäller oavsett vilket beskattningsår som koncernen första gången omfattas av lagen.

Den tillfälliga safe harbour-regeln

När det gäller den tillfälliga safe harbour-regeln i 8 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt så ska den endast gälla under tre år. Därför föreslår regeringen att bestämmelserna i 8 kap. endast ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027. Räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028 omfattas inte av den tillfälliga safe-harbour regeln.

FAR, *NSD* m.fl. och *Skatteverket* har lyft fram möjligheten att tillämpa de olika procentsatserna avseende substansundantaget som framgår ovan i den tillfälliga safe harbour-regeln (routine profits-testet).

Regeringen gör bedömningen att det är förenligt med ordalydelsen i direktivet och även med modellreglerna att tillämpa de tillfälliga särskilda procentsatserna vad avser substansbeloppet under de tre år som den tillfälliga safe harbour-regeln kan tillämpas. Det föreslås därför att de högre procentsatserna avseende personalkostnader och materiella anläggningstillgångar även tillämpas i routine profits-testet.

20 Konsekvensanalys

Regelrådet finner att konsekvensutredningen i delbetänkandet En lag som tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) och promemorian Kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner inte uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. *Regelrådet* finner att redovisningen av påverkan på företagets tidsåtgång, kostnader och verksamhet inte är fullt tillräcklig. Det största problemet i sammanhanget, menar *Regelrådet*, är att vissa tillkommande kostnader, t.ex. för utbildning och it-strukturer, inte har kvantifierats. *Regelrådet* finner samtliga övriga delar i konsekvensutredningen godtagbara och noterar att konsekvensutredningen, utifrån förutsättningarna i ärendet, ligger nära tillräcklig kvalitet, även om den i det remitterade skicket inte når ända fram.

20.1 Bakgrund

Bolagsskattereglerna är jämte tillgång till utbildad arbetskraft, flexibla arbetsmarknadsregler, utvecklad infrastruktur och närhet till relevanta marknader viktiga faktorer när ett multinationellt företag väljer att lokalisera sin verksamhet i ett land. Det är den genomsnittliga effektiva skattesatsen, dvs. förhållandet mellan den totala skattekostnaden och avkastningen på investeringen, som är relevant för företagens lokaliseringsbeslut. Allt annat lika: ju lägre den effektiva skattesatsen är, desto högre är sannolikheten att ett företag väljer att förlägga sina nya investeringar i landet. Utländska direktinvesteringar bidrar på flera sätt positivt till ett lands ekonomi. De kan leda till högre efterfrågan på arbetskraft och därigenom till högre löner och ökad sysselsättning. Vidare kan de bidra till ökade vinster för företagen och ge landet tillgång till ny teknologi. Det finns således incitament för länderna att ha konkurrenskraftiga bolagsskatter för att attrahera investeringar.

Utöver påverkan på företagets investeringsbeslut har bolagsskatten också betydelse för i vilket land företagets vinster redovisas. Det finns vanligtvis en önskan att företagets vinster ska beskattas med låg skattesats snarare än hög. Även om vinster normalt sett beskattas i det land där de uppstår kan multinationella företag genom koncerninterna transaktioner i viss utsträckning flytta vinster mellan länder. Om vinster flyttas från högtill lågskatteländer kan företagen reducera sina skattekostnader. För att begränsa möjligheterna till detta finns regler om internprissättning. Regelverket är dock inte heltäckande och det finns fortsatt visst utrymme för multinationella företag att prissätta på ett sådant sätt att vinster eller förluster skapas där det skattemässigt är mest gynnsamt. Utöver internprissättning kan företagen även strategiskt redovisa immateriella tillgångar och skulder på ett sådant sätt så att skattekostnaderna minskar.

I den empiriska ekonomiska litteraturen finns stöd för att multinationella företag flyttar vinster mellan olika länder, men samsynen är begränsad vad gäller i vilken omfattningen det sker. De uppskattningar som gjorts varierar från att vinster flyttas i en omfattning som motsvarar ett fåtal procent till omkring 20 procent av de globala bolagsskatteintäkterna.⁷ Även uppskattningarna för Sverige varierar i omfattning.⁸ OECD uppskattar att den aggressiva internationella skatteplaneringen minskar de globala bolagsskatteintäkterna med motsvarande 4–10 procent av de totala globala bolagsskatteintäkterna.⁹

Vid sidan om ett betydande bortfall av skatteintäkter ger den aggressiva skatteplaneringen också upphov till snedvridningar i ekonomin. OECD beräknar t.ex. att den effektiva bolagsskattesatsen för stora multinationella företag är mellan 4 och 8,5 procentenheter lägre än för liknande företag

⁷ Se t.ex. Tørslov, T. R., Wier, L. S., & Zucman, G. (2023). The missing profits of nations. *The Review of Economic Studies*, vol 90(3).

⁸ Se t.ex. Baraké, M., Neef, T., Chouc, P. E., & Zucman, G. (2021). Collecting the tax deficit of multinational companies: Simulations for the European Union, Research Report EU Tax Observatory.

⁹ OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>.

som enbart bedriver inhemsk verksamhet, trots att vinsterna är upparbetade i samma land. Det innebär att inhemska företag kan missgynnas i förhållande till multinationella koncerner. OECD ser vidare att företagens skuldsättning har koncentrerats till länder med relativt sett högre nominella skattesatser och att redovisningen av immateriella tillgångar medför att vinster inte alltid beskattas där det ekonomiska värdet skapas. Vidare har koncentrationen av utländska direktinvesteringar ökat: i länder när kvoten mellan utländska direktinvesteringar och BNP överstiger 200 procent har de utländska direktinvesteringarna ökat från att ha varit 38 gånger högre än i andra länder 2005 till att vara 99 gånger högre 2012. OECD kopplar denna utveckling till multinationella företags möjligheter att flytta delar av sina vinster mellan länder.

Under ett antal år har OECD och G20 bedrivit ett internationellt samarbete i det så kallade Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), förkortat det inkluderande ramverket (IF). Detta arbete har bland annat syftat till att säkerställa att vinster beskattas där de uppkommer och där värde skapas. Flera åtgärder inom projektet har redan implementerats, t.ex. generella ränteavdragsbegränsningar, åtgärder för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar och CFC-regler.

De empiriska studier som gjorts de senaste åren, efter det att BEPS-åtgärderna har implementerats, visar att multinationella företag fortsätter att redovisa vinster i länder med låg effektiv skattesats. Resultaten pekar på att skatteintäkterna potentiellt kan öka i betydande omfattning om möjligheterna att flytta vinster begränsas ytterligare.¹⁰

20.2 Syfte och alternativa lösningar

I slutet av 2021 antog det IF de s.k. modellreglerna för global minimi-beskattnings. Syftet med reglerna är att säkerställa att multinationella företag betalar en skälig andel skatt oavsett var de är verksamma. Detta ska ske genom att en betydande del av fördelarna med att flytta vinster till jurisdiktioner utan, eller med mycket låg, beskattning tas bort. Avsikten är att skapa lika villkor för företag över hela världen och göra det möjligt för stater att bättre skydda sina skattebaser. Förslagen i denna lagrådsremiss syftar till att implementera rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU (COM(2021)823) i svensk lagstiftning.

Sverige är som medlem i EU skyldigt att implementera minimi-beskattningsdirektivet i svensk lagstiftning. Enligt artikel 56 ska medlemsstaterna införa minimibeskattningsdirektivet senast den 31 december 2023 och bestämmelserna i direktivet ska tillämpas för räkenskapsår från och med detta datum. Några alternativa lösningar än de som presenteras i lagrådsremissen har inte bedömts vara aktuella. Om reglerna inte införs uppfyller Sverige inte minimibeskattningsdirektivet och implementerar inte heller de regler som tagits fram i internationellt samarbete och som

¹⁰ Se t.ex. Clausing, K. A., Saez, E., och Zucman, G. (2021). Ending corporate tax avoidance and tax competition: a plan to collect the tax deficit of multinationals. UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper, (20-12) och Baraké, M., Neef, T., Chouc, P. E., & Zucman, G. (2021). Collecting the tax deficit of multinational companies simulations for the European Union, Research Report EU Tax Observatory.

syftar till att skapa lika villkor för företag över hela världen och göra det möjligt för stater att bättre skydda sina skattebaser.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024. Bestämmelserna om den tillfälliga safe harbour-regeln ska dock endast tillämpas för räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027 och som inte avslutas efter den 30 juni 2028. Datumen för ikraftträdande utgår från direktivet och några andra hänsyn när det gäller tidpunkten för ikraftträdandet har inte tagits.

Direktivet är ett resultat av ett mångårigt internationellt samarbete. Många svenska företag har följt arbetet noggrant. Förslaget är dock omfattande och komplext och det kan inte uteslutas att det finns ett behov av speciella informationsinsatser gällande regelverket. Skatteverket förutsätts vidta lämpliga informationsinsatser.

20.3 Dataunderlag för konsekvensanalysen

Konsekvensanalysen bygger huvudsakligen på de land-för-land-rapporter som lämnats av svenska multinationella koncerner under perioden 2016–2021 och på databasen Företagsregister och individdatabas (FRIDA).

Land-för-land-rapporteringen är en av de åtgärder som implementerats inom ramen för BEPS-projekten och bygger på OECD:s standard (Country-by-Country Reporting, CbCR) och ett EU-direktiv (rådets direktiv (EU) 2016/881 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 4)). Rapporteringen ska göras av multinationella koncerner vars sammanlagda intäkter uppgår till 7 miljarder kronor per år. Rapporteringen utgår från ett fastställt formulär som utarbetats av OECD och EU och rapporteringen omfattar bl.a. intäkter, vinst eller förlust före inkomstskatt, betald inkomstskatt, antal anställda och materiella tillgångar. Vissa uppgifter redovisas för respektive land som koncernen bedriver verksamhet i och andra per företag i koncernen.

Den rapportering som ska göras inom ramen för lagen om tilläggsskatt är inte identisk med rapporteringen i land-för-land-rapporterna. Det är inte nödvändigtvis samma företag som omfattas av de två regelverken och centrala variabler kan definieras på olika sätt. Land-för-land-rapporteringen utgör trots detta ett lämpligt underlag för att analysera konsekvenserna av lagen om tilläggsskatt och implementeringen av minimibeskattningsdirektivet eftersom det innehåller detaljerad information om stora koncerners verksamhet i olika länder.

Land-för-land-rapporteringen är relativt ny och kvaliteten på statistiken är osäker. Både OECD och EU har gjort förtydliganden avseende rapporteringen och OECD publicerar löpande frågor och svar i dokumentet ”Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting”. Syftet med förtydligandena och OECD:s dokument är att rapporteringen ska ske på ett enhetligt sätt. Det finns dock fortsatt en osäkerhet om kvaliteten i statistiken som i sin tur påverkar träffsäkerheten i de bedömningar som görs i konsekvensanalysen.

En källa till osäkerhet är hur företagen har redovisat utdelningar från dotterbolag i land-för-land-rapporteringen. I vissa länder, som i Sverige,

är sådana utdelningar skattefria. OECD gick i september 2018 ut med ett förtydligande om att denna typ av utdelningar ska undantas när vinsten rapporteras i land-för-land-rapporterna.¹¹ Skatteverket anser i ett ställningstagande att skattefria utdelningar ska undantas i land-för-land-rapporteringarna för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare men att synsättet även får tillämpas på tidigare räkenskapsår. Hanteringen av de skattefria utdelningarna har medfört att vissa företag kan ha korrigerat sina uppgifter i land-för-land-rapporteringen för samtliga år, medan andra enbart gjort det för 2020 och senare. Detta bidrar till osäkerhet kring uppgifterna i underlaget när företagets vinster analyseras med utgångspunkt i datamaterialet. Skattefria utdelningar ska inte ingå i beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt minimibeskattningsdirektivet och vara föremål för tilläggsskatt. Om skattefria utdelningar inkluderas i beräkningen av vinsten i land-för-land-rapporteringarna leder det till att uppskattningen av den effektiva skattesatsen inom ramen för minimibeskattningsdirektivet underskattas. Det går inte att med säkerhet veta vilka koncerner som har inkluderat skattefria utdelningar i beräkningen av vinsten i land-för-land-rapporteringen. En jämförelse med statistik från FRIDA indikerar dock att redovisningsproblemet har minskat över tid.

20.4 Koncerner och företag som omfattas av regelverket

Bedömningen är att mellan 120 och 130 koncerner med ett svenskt moderföretag (svenska koncerner) kommer att omfattas av lagen om tilläggsskatt. Mellan 10 och 20 av dem bedöms enbart bedriva verksamhet i Sverige (nationella koncerner) medan övriga bedriver verksamhet i flera länder (multinationella koncerner). De svenska koncernerna bedöms bestå av sammanlagt ca 13 000 koncernenheter: 4 000 i Sverige och 9 000 i utlandet. Lagen om tilläggsskatt omfattar även koncernenheter i Sverige i koncerner med ett utländskt moderföretag. Bedömningen är att det finns ca 8 000 sådana enheter.

Bedömningen av hur många koncerner och företag som kommer att omfattas av regelverket baseras på en analys av land-för-land-rapporteringarna och FRIDA under perioden 2016–2021. Hur många, och därmed också vilka koncerner, som kommer att omfattas ett enskilt år kan variera. Detta, i kombination med den osäkerhet som finns i statistiken, gör att bedömningen av antalet koncerner som påverkas redovisas som ett intervall. Även antalet koncernenheter som påverkas kan variera mellan åren, dels beroende på vilka koncerner som omfattas, dels beroende på hur många enheter som koncernerna består av vid en viss tidpunkt. Särskild osäkerhet finns i bedömningen av hur många svenska koncernenheter med ett utländskt moderföretag det finns. Företagen går att identifiera i FRIDA, men för att bedöma om de ingår i en utländsk koncern med intäkter över gränsvärdet krävs att analysen kompletteras med information från

¹¹ OECD (2019), Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting - BEPS Action 13, OECD, Paris.

Skatteverket om huruvida deras koncernmoder har lämnat in en land-förland-rapport i något annat land.

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 har intäkter på ca 5 200 miljarder kronor globalt, ca 1,7 miljoner anställda över hela världen och bedriver verksamhet i sammanlagt 180 länder.

Koncernernas branschtillhörighet har analyserats med hjälp av redovisningen av Svensk näringsgrensindelning (SNI) i FRIDA. Koncernerna har tilldelats den bransch vars kod är vanligast bland deras svenska koncernenheter. De flesta koncernerna, ca 40 procent, tillhör SNI-avdelningen Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik. Inom denna avdelning är den vanligaste huvudgruppen Verksamheter som utövas av huvudkontor. Branschtillhörigheten bör tolkas med försiktighet och ger inte nödvändigtvis en rättvisande bild av i vilken bransch koncernen huvudsakligen verkar i. Att så många koncernenheter redovisar SNI-avdelningen Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik kan bero på att de enskilda koncernenheterna bedriver en övergripande verksamhet och tillhandahåller tjänster till flera enheter i koncernen. En branschindelning som bestäms efter moderföretagets SNI-rapportering ger dock ett liknande resultat. Cirka 20 procent av de koncerner som bedöms omfattas av regelverket rapporterar att de bedriver finans- eller försäkringsverksamhet medan drygt 10 procent av koncernerna rapporterar avdelningarna handel, tillverkning, byggverksamhet respektive fastighetsverksamhet.

20.5 Offentligfinansiella effekter

Offentligfinansiella effekter till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Antagandet om oförändrat beteende ger en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. På längre sikt och för att bedöma andra effekter än de offentligfinansiella effekterna kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas, där skattebaser tillåts påverkas av regeländringen. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer.

En central utgångspunkt i minimiskattedirektivet och modellreglerna är att den stat där moderföretaget hör hemma kan beskatta moderföretaget för lågbeskattade vinster såväl i den egna staten som i utlandet. Svenska koncerner kan under vissa förutsättningar således komma att betala tilläggsskatt i Sverige om moderföretaget självt eller någon annan enhet i koncernen inte betalat skatt som motsvarar miniminivån i direktivet på 15 procent. I vilken utsträckning Sverige kan ta ut tilläggsskatt beror dock på i vilken utsträckning andra länder väljer att implementera direktivet eller modellreglerna. För att den offentligfinansiella effekten ska bli rättvisande bör denna omständighet beaktas i beräkningen av den offentligfinansiella effekten.

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna utgår från att samtliga EU-länder implementerar minimibeskattningsdirektivet och att övriga G20-länder implementerar modellreglerna. Utöver detta måste ett antagande göras av hur övriga länder i och utanför IF agerar. Det är i dag inte möjligt att veta vilka av länderna som kommer att implementera regler om minimibeskattning och vilka som inte kommer att göra det. Hur stora intäkter Sverige kan förväntas få från tilläggsskatten beror i stor utsträckning på dessa länder. Länderna kan välja att implementera liknande regler som modellreglerna, helt avstå från detta eller välja att anpassa sina inhemska bolagsskatteregler på annat sätt för att säkerställa att skatteintäkter som potentiellt kan tillfalla ett land som implementerar reglerna i stället tillfaller landet självt. Den tilläggsskatt Sverige kan ta ut kommer att härröra från svenska koncerners vinster i länder som inte väljer att införa modellreglerna eller där bolagsskatten även fortsättningsvis ligger på en sådan nivå att vinsterna blir lågbeskattade.

Vidare antas att de länder som implementerar direktivet eller modellreglerna också inför en nationell tilläggsskatt. Den nationella tilläggsskatten ger den stat där den lågbeskattade enheten hör hemma företräde till skatteintäkterna från tilläggsskatten. Tilläggsskatten tillfaller det land där det lågbeskattade dotterföretaget hör hemma i stället för den stat där moderföretaget i koncernen hör hemma. Det är således inte möjligt att ta ut tilläggsskatt från lågbeskattade enheter i länder som inför nationell tilläggsskatt.

Beräkning av justerat resultat, effektiv skattesats och tilläggsskattebelopp

Tre faktorer avgör om inkomsterna för ett företag är lågbeskattade: minimibeskattningsnivån, det justerade resultatet och den effektiva skattesatsen.

Baserat på information från land-för-land-rapporteringen och FRIDA uppskattas det justerade resultatet och den effektiva skattesatsen för de koncerner som bedöms omfattas av lagen om tilläggsskatt. Det justerade resultatet och skattekostnaden beräknas för respektive koncernenhet för sig och därefter samlat för alla koncernenheter i en och samma stat. Om den effektiva skattesatsen (dvs. kvoten mellan koncernenheternas sammanlagda justerade skattekostnader och deras justerade multiplicerat med 100) understiger 15 procent är koncernen lågbeskattad i staten och ett tilläggsskattebelopp beräknas. Beräkningen görs för perioden 2016–2021. Analysen resulterar således i en beräkning av det hypotetiska tilläggsskattebelopp som skulle betalas av koncernerna om regelverket hade varit i kraft under perioden 2016–2021.

Tilläggsskattebeloppet är lika med koncernenheternas överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggsskatt för den aktuella staten.

$$\left(\begin{array}{c} \text{Överskjutande} \\ \text{vinst} \end{array} \right) \cdot \left(\begin{array}{c} \text{Procentsats för} \\ \text{staten} \end{array} \right) \\ = \\ \left(\left(\begin{array}{c} \text{Justerat} \\ \text{resultat} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{c} \text{Substans-} \\ \text{belopp} \end{array} \right) \right) \cdot \left((15 \text{ procent}) - \left(\begin{array}{c} \text{Effektiv skattesats} \\ \text{i staten} \end{array} \right) \right)$$

I beräkningen av den överskjutande vinsten får koncernen dra av det s.k. substansbeloppet som uppgår till fem procent av personalkostnaderna plus fem procent av balansvärdet av materiella anläggningstillgångarna i den aktuella staten (se avsnitt 10.1). Uppgifter om företagens materiella tillgångar hämtas från land-för-land-rapporteringen medan uppgifter om personalkostnader hämtas från FRIDA. Även om det är frivilligt att tillämpa substansbeloppet antas i beräkningen att alla företag utnyttjar det, eftersom det leder till lägre skatt för företagen.

Vidare innehåller lagen om tilläggsskatt också ett undantag för verksamhet av begränsad betydelse (se avsnitt 10.2). Det innebär att tilläggsskattebeloppet för en stat ska anses vara noll om den genomsnittliga intäkten för koncernenheterna i staten är lägre än tio miljoner euro och om det genomsnittliga justerade resultatet för staten är lägre än en miljon euro. Det innebär att företagen i beräkningen anses lågbeskattade om den effektiva skattesatsen är lägre än 15 procent och det justerade resultatet för staten överstiger en miljon euro.

Direktivet tillåter även att vissa skattebetalningar skjuts upp med upp till fem år. För att ta hänsyn till sådana förskjutningar i tid beräknas en effektiv skattesats på aggregerade data över åren 2016 till och med 2021.

Tilläggsskatt från huvudregeln

Den kvantitativa analysen visar att det finns svenska koncerner som har varit lågbeskattade under perioden 2016–2021. Av de koncerner som bedöms omfattas av lagen om tilläggsskatt bedöms ca 20 procent någon gång ha haft en effektiv skattesats på som understiger 15 procent.

För koncernenheterna i Sverige är det främst tre faktorer som ger upphov till lågbeskattningen. För det första finns det företag som sannolikt har inkluderat skattefria utdelningar i sin vinst före inkomstskatt i land-för-land-rapporteringen. Som framgår i avsnitt 20.3 är frågan om företagen har inkluderat skattefria utdelningar i land-för-land-rapporteringen en källa till osäkerhet i datamaterialet. Skattefria utdelningar ska enligt direktivet inte ingå i det justerade resultatet och vara föremål för tilläggsskatt. För det andra verkar det finnas företag som har inkluderat andra intäkter eller inkomster från avyttringar av delägarätter i vinsten före inkomstskatt som inte heller ska beaktas i det justerade resultatet. För det tredje bedöms vissa företag ha utnyttjade underskott från tidigare år som inte har inkluderats i rapporteringen.

Om man justerar för de tre ovanstående faktorerna är de svenska enheterna inte längre lågbeskattade under den berörda tidsperioden. Det har inte varit möjligt att göra en uttömmande analys av samtliga avdrag som är tillåtna enligt gällande svensk rätt för att se hur de korresponderar med minimibeskattningsdirektivet. Det går således inte att dra slutsatsen

att svenska företag aldrig kan komma att vara lågbeskattade, men bedömningen är att detta i så fall endast kommer att ske i undantagsfall. I beräkningen av den offentligfinansiella effekten är antagandet att Sverige inte kommer att få några intäkter från tilläggsskatt från svenska koncerners enheter i Sverige.

I avsnitt 11 föreslås att Sverige inför en nationell tilläggsskatt. Det innebär att Sverige har företräde till intäkterna från tilläggsskatt från lågbeskattade enheter i Sverige. Den omständighet att Sverige endast i undantagsfall antas få intäkter från tilläggsskatt från svenska koncernenheter medför också att intäkterna från den nationella tilläggsskatten antas vara noll. Återigen betyder det inte att den nationella tilläggsskatten aldrig kan ge upphov till skatteintäkter, men i det dataunderlag som ligger till grund för den offentligfinansiella beräkningen har svenska koncernenheter inte varit lågbeskattade.

Om svenska koncerner är lågbeskattade beror det huvudsakligen på att det är koncernenheter i utlandet som är lågbeskattade. De intäkter Sveriges kan förväntas få från tilläggsskatt härrör således från dessa enheter.

I tabell 20.1 redovisas en beräkning av den tilläggsskatt som de svenska koncerner som bedöms omfattas av lagen om tilläggsskatt skulle betalat 2016–2021 om regelverket hade varit i kraft under denna period. Intäkterna härrör från koncernenheter i utlandet. Tabellen är geografiskt uppdelad i tre regioner: EU, G20 (exkl. EU) och övriga världen.

Tabell 20.1 Tilläggsskatt för svenska koncerner 2016–2021

Miljarder kronor

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
EU	14	18	21	8	3	6
G20 (exkl. EU)	3	3	5	3	1	1
Övriga världen	9	5	4	2	1	3
Summa	26	25	30	12	5	10

Källa: Land-för-land-rapportering och egna beräkningar.

Åren 2016–2018 varierar tilläggsskatten mellan 25 och 30 miljarder kronor. Därefter är den betydligt lägre: 12 miljarder kronor 2019 och 5 miljarder kronor 2020 och 10 miljarder kronor 2021. En förklaring till denna utveckling kan vara att kvaliteten i land-för-land-rapporteringen har förbättrats och blivit mer enhetlig de senaste åren. Om man justerar dataunderlaget 2016–2018 för ett fåtal extremvärden och gör några mindre justeringar för att korrigera rapporteringar som sannolikt kan vara felaktiga blir den beräknade tilläggsskatten omkring 10 miljarder kronor per år i stället för mellan 25 och 30 miljarder kronor.

En annan förklaring till att tilläggsskatten minskar från 2019 kan vara att Anti Tax Avoidance-direktivet¹², som implementerades då, har påverkat företagens möjligheter och benägenhet att flytta vinster mellan länder i beskattningshänseende. En förklaring till det lägre

¹² Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

tilläggskattebeloppet 2020 kan vara Covid-19-pandemin och dess effekter på den globala ekonomin.

De intäkter Sverige kommer att få från tilläggs katt härrör från länder utanför EU och G20 som inte implementerar reglerna om minimibeskattn ing eller på annat sätt anpassar sina bolagsskatteregler för att nära sig det skatteuttag som impliceras av modellreglerna. Det går i dag inte att veta vilka länder som kommer att göra det eller inte. Sveriges intäkter från tilläggs katt kommer att härröra från länder där bolagsskattereglerna även fortsättningsvis är sådana att vinster där är lågbeskattade.

I tabell 20.1 framgår att den genomsnittliga tilläggs katten från länder utanför EU/G20 uppgått till ca 2 miljarder kronor per år under perioden 2019–2021. OECD antar i sin analys av konsekvenserna av modellreglerna från 2020 att hälften av länderna i denna grupp kommer att implementera reglerna och att hälften inte kommer att göra det. Mot bakgrund av de senaste årens utveckling i arbetet med modellreglerna bedöms i dag fler än hälften av länderna implementera reglerna. I beräkningen av den offentligfinansiella effekten bedöms i stället att 75 procent av länderna implementerar och att 25 procent inte gör det. Det innebär att intäkterna från tilläggs katt i Sverige bedöms uppgå till ca 0,5 miljarder kronor per år. Även 2021 års utredning om vissa internationella företagsskattefrågor bedömer i delbetänkandet En lag om tilläggs katt för företag i stora koncerner att den offentligfinansiella effekten av huvudregeln uppgår till 0,5 miljarder kronor per år.

Kompletteringsregeln: tilläggs katt från svenska enheter i utländska koncerner

Kompletteringsregeln tillämpas i vissa fall då huvudregeln inte leder till att tilläggs kattebelopp betalas alls eller fullt ut. Kompletteringsregeln tillämpas på svenska koncernenheter i multinationella koncerner. En koncernenhet behöver inte vara moderenhet för att vara skattskyldig för kompletterande tilläggs katt, dvs. alla koncernenheter i Sverige kan vara skattskyldiga enligt regeln. Det bedöms finnas ca 8 000 koncernenheter i Sverige där moderföretaget hör hemma i ett annat land än Sverige. För de allra flesta av dessa företag hör moderföretaget hemma i ett land som kan antas införa regler om minimibeskattn ing. Bedömningen är att det endast är ett hundratal företag i Sverige som har ett moderföretag som hör hemma i ett land som inte bedöms införa regler om minimibeskattn ing.

FRIDA innehåller information om de svenska koncernenheterna i dessa koncerner, men ingen information om koncernernas enheter i andra länder. För att kunna göra en bedömning av hur stora intäkter Sverige kan förväntas få från tilläggs katt enligt kompletteringsregeln krävs uppgifter som gör det möjligt att beräkna justerat resultat, effektiv skattesats och tilläggs kattebelopp för dessa enheter. Eftersom informationen saknas är det inte möjligt att göra en offentligfinansiell beräkning. Eftersom det enbart är ett hundratal företag som bedöms kunna komma i fråga för att omfattas av kompletteringsregeln bedöms de potentiella intäkterna dock vara mycket begränsade.

Den offentligfinansiella effekten sammanfattas i tabell 20.2. Skatteintäkterna bedöms öka med 0,5 miljarder kronor per år. Intäkterna härrör från tillämpningen av huvudregeln och svenska koncerners enheter i

utlandet. Den nationella tilläggsskatten och tillämpningen av kompletteringsregeln bedöms inte ge upphov till några intäkter.

Tabell 20.2 Offentligfinansiell effekt

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2024	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Nettoeffekt 2026	Varaktig effekt
Lagen om tilläggsskatt	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50

Källa: Egna beräkningar.

20.6 Dynamiska effekter

När reglerna om minimibesättning implementeras internationellt kommer skattekostnaden för stora multinationella koncerner med lågbeskattade inkomster att öka. Även om Sveriges skatteintäkter endast bedöms öka med 0,5 miljarder kronor kommer svenska koncerners skattebetalningar öka betydligt mer. Det tilläggsskatt som beräknats för 2019 och 2021 pekar på att skattekostnaderna för svenska koncerner kan ökar med mellan 5 och 12 miljarder kronor per år (se tabell 20.1).

När skillnaden i effektiv skatt mellan olika stater minskar, minskar incitamenten för företagen att flytta vinster mellan länder. Vissa typer av redovisningsupplägg blir inte längre lönsamma om de inte längre resulterar i lägre skattekostnader. Företagens redovisningsstrategier kan därför omprövas och ändras. Det kan leda till att multinationella koncerner i högre utsträckning än idag redovisar och beskattar vinsterna i sina hemländer. Om svenska koncerner i större utsträckning än i dag tar upp sina vinster till beskattning här ökar bolagsskattebasen och skatteintäkterna i Sverige. Eftersom den svenska bolagsskattesatsen är 20,6 procent, och därmed överstiger 15 procent, blir intäktseffekten större än om intäkterna kom från tilläggsskatten. I den utsträckning vinster flyttas hem till Sverige minskar dock underlaget för att ta ut tilläggsskatt. Hur stora effekterna på de offentliga finanserna kan bli av en sådan utveckling är emellertid mycket svåra att avgöra.

20.7 Administrativa kostnader för företagen

Lagen om tilläggsskatt kommer att leda till väsentligt ökade kostnader för företagen. Initialt behöver företagen bygga upp system och kompetens för att samla in den data som behövs för att upprätta och lämna tilläggs-skatterapporten. Men även när systemet är på plats kan kostnaderna för den löpande hanteringen bli betydande. Den tillfälliga safe harbour-regeln, dvs. den förenklingsregel som möjliggör att undanta vissa koncerner från tillämpningen av reglerna om tilläggsskatt, begränsar de administrativa kostnaderna i stor utsträckning.

Hur mycket information företagen ska sammanställa och rapportera beror på hur många enheter som finns i koncernen och i hur många länder

koncernen är aktiv eftersom många beräkningar och även viss rapportering baseras på koncernernas totala aktivitet per land. De koncerner som bedöms omfattas av lagen om tilläggsskatt bedöms sammanlagt bestå av 13 000 enheter: 4 000 i Sverige och 9 000 utlandet. Antalet enheter är centralt för de administrativa kostnaderna.

I beräkningarna antas att koncernens moderföretag bär hela koncernens kostnad för att sammanställa och upprätta tilläggsskatterapporten. Beräkningarna bortser från de fall då en koncern måste lämna flera tilläggsskatterapporter, eftersom detta enbart bedöms bli aktuellt i undantagsfall eller under en övergångsperiod. De bortser även från de fall då moderföretaget finns i ett land som inte tillämpar reglerna om minimiskatt, även om det i undantagsfall kan leda till att enheter i Sverige behöver lämna in tilläggsskatterapporten.

Att moderföretaget bär kostnaden för att upprätta tilläggsskatterapporten förutsätter att det finns överenskommelser om informationsutbyte och att företagen uppger att moderföretaget lämnar in rapporten. Om det inte finns sådana överenskommelser kan ytterligare några, eller alla, av de 12 000 berörda enheterna i Sverige (4 000 med svenskt moderföretag och 8 000 med utländskt moderföretag) bli tvungna att lämna en tilläggsskatterapport och behöva rapportera för samtliga koncernenheter i den koncern de ingår i. Detta ökar den administrativa kostnaden avsevärt.

Administrativa kostnader utan den tillfälliga safe-harbour-regeln

För att bedöma hur företagens administrativa kostnader påverkas av förslaget används initialt Tillväxtverkets regelräknare. Kostnaderna beräknas genom att den tid det bedöms ta att utföra rapporteringarna inom ramen för regelverket multipliceras med en uppskattad timlön för den personen som lämnar uppgifterna. Den genomsnittliga månadslönen för en affärs- och företagsjurist uppgick enligt SCB till 63 400 kronor 2021. Enligt Tillväxtverkets rekommendationer ska lönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 för att inkludera semesterersättning, arbetsgivaravgifter och overheadkostnader.¹³ Timlönen fås genom att dividera månadslönen med 160 timmar: timlönen inklusive schablonvärdet antas således uppgå till ca 730 kronor.

Bedömningen är att en svensk koncern i medeltal kommer att behöva rapportera mellan 15 000 och 20 000 datapunkter inom ramen för regelverket. Det är svårt att på förhand avgöra tidsåtgången per datapunkt, inte minst eftersom data måste delas mellan företag i olika länder och att mycket av den data som ska rapporteras är ny i förhållande till företagens nuvarande redovisning. I beräkningarna antas att den genomsnittliga tidsåtgången för att samla, dela och rapportera data är 6 minuter per datapunkt, efter det att systemet fullt ut är implementerat i koncernerna. Bedömningen är att mellan 120 och 130 koncerner kommer att omfattas av reglerna. Beräkningarna av de administrativa kostnaderna baseras på 125 koncerner, dvs. genomsnittet i intervallet.

Med den metod som används i Tillväxtverkets regelräknare bedöms de löpande kostnaderna för företagen uppgå till mellan ca 140 miljoner

¹³ Tillväxtverket, Ekonomiska effekter av nya regler – Så beräknar du företagens kostnader.

kronor ($\approx 15\,000 \cdot (730 \cdot (6/60) \cdot 125)$) och ca 180 miljoner kronor ($\approx 20\,000 \cdot (730 \cdot (6/60) \cdot 125)$) per år.

Omkring en fjärdedel av företagen i Sverige uppger att såväl omsättning som inbetald skatt är noll. Troligtvis är det relativt enkelt att rapportera för dessa företag, vilket också bör påverka den administrativa kostnaden. Om svenska koncerners dotterbolag i utlandet antas likna utländska koncerners dotterbolag i Sverige berörs ungefär 3 000 datapunkter för en medelstor koncern. Om rapporteringen av dessa datapunkter antas ta 1 minut per datapunkt i stället för 6 minuter uppgår den administrativa kostnaden för förslaget i stället till mellan 110 och 160 miljoner kronor per år.

Eftersom det finns många delar i regelverket som är ovanliga och nya i en svensk kontext är det svårt att uppskatta de administrativa kostnaderna med hjälp av regelräknaren. Det finns skäl att tro att kostnaden för företagen blir högre än den som regelräknarens standardiserade metod ger, framför allt inledningsvis. Rapporteringen kommer kräva en hög grad av samordning inom koncerner – en samordning som inte alltid finns i dag. Att information från flera länder ska sammanställas är också en komplicerande faktor. Eftersom många datapunkter kommer att vara nya jämfört med den rådande koncernredovisningen kommer det även krävas betydande investeringar i it-system och för att utbilda personal.

På grund av dessa omständigheter och den stora mängd data som behöver samlas in görs ytterligare en uppskattning av de administrativa kostnaderna. Denna beräkning har gjorts i dialog med företrädare för näringslivet och bygger på att uppdraget att sammanställa tilläggsskatterapporten läggs ut på konsulter. Konsultkostnaderna bedöms i medeltal uppgå till mellan 30 000 och 50 000 kronor per koncernenhet och år. Utöver detta antas företagen själva lägga mellan 20 och 40 timmar per koncernenhet och år för att förse konsulterna med underlag och stöd.

Med denna beräkningsmetod och dessa antaganden uppgår de löpande administrativa kostnaderna för de svenska moderföretagen som ska lämna tilläggsskatterapport till mellan ca 580 miljoner kronor ($\approx (730 \cdot 20 + 30\,000) \cdot 13\,000$) och 1 miljard kronor ($\approx (730 \cdot 40 + 50\,000) \cdot 13\,000$).

I det lägre scenariot, som tar hänsyn till att vissa koncernenheter har begränsad verksamhet, antas schablonmässigt att kostnaden för 3 000 av enheterna i stället är fem timmars arbete per enhet. Detta leder det till en beräknad administrativ kostnad på mellan 460 miljoner och 800 miljoner kronor per år.

Utöver dessa kostnader kommer betydande initiala kostnader för att utbilda personal och bygga en it-struktur. Det kan även tillkomma löpande kostnader för att underhålla it-struktur.

Regelrådet finner att redovisningen av påverkan på företagens tidsåtgång och kostnader är bristfällig i En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) och promemorian Kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner. Det största problemet är, enligt Regelrådet, att vissa kostnader inte har kvantifierats. Det gäller kostnader för att utbilda personal och bygga en it-struktur. Även *Näringslivets regelnämnd (NNR)* anser att konsekvensanalysen behöver kompletteras avseende kostnader för inköp och utveckling av IT-strukturer.

Bedömningen av den administrativa kostnaden är gjord på en aggregerad nivå och syftar till att beskriva kostnaderna i genomsnitt mellan företag och över tid. För vissa företag är kostnaderna högre och för andra lägre. Kostnaderna kan också vara något högre initialt, men förväntas sjunka över tiden. Att uppskatta hur stora kostnader företagen kommer att ha som specifikt avser utbildning och it-system är förenat med betydande svårigheter. Den ena av kostnadsberäkningarna utgår från att företagen anlitar konsulter för att utföra stora delar av arbetet med att beräkna och rapportera tilläggsskatt. Det är inte osannolikt att konsulternas arbete också innebär att företagets egen personal löpande informeras och utbildas om regelverket. Det högre scenario för de administrativa kostnader som uppstår när företagen anlitar konsulter som presenteras i tabell 20.4 bör även kunna anses innefatta kostnader för utbildning och implementering av nya system.

Administrativa kostnader med den tillfälliga safe-harbour-regeln

Förslaget om en tillfällig safe harbour-regel möjliggör att i ett initialt skede undanta vissa koncerner hemmahörande i lågriskjurisdiktioner från att tillämpa reglerna om tilläggsskatt fullt ut. Förslaget är att en koncern inte behöver göra en fullständig beräkning av eventuell tilläggsskatt om den kan visa att den enligt en förenklad beräkning inte är lågbeskattad i en stat, bl.a. med hjälp av uppgifter i land-för-land-rapporten. Syftet är att tillhandahålla ett förenklat förfarande för bedömningen om tilläggsskatt ska betalas och ge de koncerner som omfattas av reglerna tid att anpassa sin interna hantering till de nya reglerna. För att uppnå syftet baseras beräkningarna bl.a. på information i land-för-land-rapporten, som redan är tillgänglig för de berörda koncernerna.

Den tillfälliga safe harbour-regeln bedöms minska företagets administrativa kostnader betydligt. Om koncernen behöver göra en fullständig beräkning av eventuell tilläggsskatt eller inte avgörs av om den uppfyller kriterierna för ett eller flera framtagna test (se avsnitt 14). Testen görs med information från koncernernas land-för-land-rapportering. Koncernerna kan på detta sätt i förväg avgöra i vilka länder de behöver samla in och rapportera information för sina enheter och att de inte behöver samla in ytterligare information i länder där koncernen uppenbart inte är lågbeskattad.

Av de koncerner som bedöms omfattas av direktivets regelverk bedöms ca 20 inte behöva samla in ytterligare information och göra fullständiga beräkningar enligt regelverket för enheter i något land som de bedriver verksamhet i. Resterande koncerner bedöms behöva samla in och rapportera information för enheter i vissa länder. Eftersom de tack vare tillfälliga safe harbour-regeln inte behöver göra fullständiga beräkningar i länder där de inte är lågbeskattade minskar dock rapporteringen betydligt.

Utöver multinationella koncerner omfattar minibeskattningsdirektivet även storskaliga nationella koncerner. Eftersom dessa inte är skyldiga att lämna en land-för-land-rapport kan de inte tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln. Bedömningen är att det finns mellan 10 och 20 sådana koncerner. Dessa kommer att behöva lämna in en tilläggsskatterapport men administrationen för dessa koncerner bör vara betydligt lägre än för koncerner med aktivitet i flera länder, vilket begränsar deras kostnader.

I tabell 20.3 redovisas hur stor andel av enheterna i koncernerna som bedöms omfattas av den tillfälliga safe harbour-regeln för räkenskapsåren 2024–2026. Andelen uppgår till mellan 86 och 88 procent. Skillnaden mellan åren beror på att det test som beskrivs i avsnitt 14.1.3 varierar något mellan åren.

Tabell 20.3 Andel av koncernenheterna som bedöms omfattas av den tillfälliga safe harbour-regel

Procent

	2024	2025	2026
Procentandel	88	87	86

Källa: Egna beräkningar baserat på land-för-land-rapporteringen.

I tabell 20.4 finns en sammanställning av bedömningarna av de administrativa kostnaderna för företagen med och utan safe harbour-regeln. De administrativa kostnaderna för företagen bedöms minska i samma utsträckning som safe harbour-regeln kan tillämpas. I beräkningarna antas att ca 87 procent av enheterna i koncernerna omfattas av förenklingsregeln. De administrativa kostnaderna för företagen uppgår således till ca 13 procent av kostnaderna om det inte hade funnits någon tillfällig safe harbour-regel. Eftersom det finns osäkerheter i beräkningen är beloppen emellertid avrundade i tabellen.

Tabell 20.4 Bedömning av de administrativa kostnaderna av att implementera minimibeskattningsdirektivet

Miljoner kronor

	Utan safe harbour-regel	Med safe harbour-regel
Regelräknaren, högre scenario	140–180	20–25
Regelräknaren, lägre scenario	110–160	15–20
Konsulter och anställda, högre scenario	580–1 000	75–130
Konsulter och anställda, lägre scenario	460–800	60–100

Källa: En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6) samt egna beräkningar. Beloppen är avrundade.

20.8 Effekter för företagen och konkurrensförhållanden

Konkurrens mellan stora och små bolag

Även om många företag kan planera sin verksamhet så att skattekostnaden minimeras är det i praktiken kostsamt att dra nytta av skillnader i effektiva skattesatser. Därför är det främst stora multinationella koncerner som har möjlighet att göra detta. Reglerna om minimibeskattnings gör att möjligheterna för de stora multinationella koncernerna att minska sina skattekostnader begränsas, vilket gör konkurrenssituationen mellan stora och mindre koncerner mer likvärdig. Med mer lika förutsättningar mellan stora och små företag kan kapital i större utsträckning förväntas allokeras

utifrån företagens produktivitet i stället för att utifrån hur skatteplaneringsstrategier påverkar avkastningen på investeringarna. Detta bidrar till en mer effektiv kapitalallokering och bör totalt sett öka produktiviteten i ekonomin.

Den administrativa kostnaden till följd av de nya reglerna beräknas bli betydande, särskilt för koncerner med aktivitet i många länder och med många koncernenheter. Detta kan påverka konkurrensen mellan företag och missgynna stora koncerner. De administrativa kostnaderna står dock ofta i proportion till koncernernas storlek och i den utsträckning de största koncernerna främst konkurrerar med varandra blir effekten på konkurrensen begränsad. Den tillfälliga safe harbour-regeln dämpar dessutom effekterna av potentiella snedvridningar av konkurrensen till följd av ökade administrativa kostnader. Strategisk skatteplanering innebär kostnader för de koncerner som använder sig av detta. Det nya regelverket innebär att möjligheterna och behovet av sådant agerande minskar, vilket bör leda till lägre kostnader för koncernerna. De ökade administrativa kostnader som reglerna för med sig bör således även ställas i relation till detta.

Få mindre svenska koncerner antas flytta vinster i dag och de flesta mindre koncerner antas ha aktivitet i relativt få andra länder. I de flesta fall borde därför inte den administrativa kostnaden av förslaget bli så stor att den i sig är avgörande för hur företaget växer. Trots det kan det finnas en tröskeleffekt som gör att koncerner anpassar sitt beteende efter reglerna. Det är därför möjligt att reglerna kommer att påverka hur koncerner som ligger nära tröskelvärdena väljer att organisera sig och växa. En möjlig effekt kan vara omstruktureringar där koncerner delar upp verksamheten för att undgå att omfattas av regler om tilläggsskatt. Eftersom den administrativa kostnaden i viss mån är beroende av antalet dotterbolag är det även möjligt att koncerner kommer att välja att ha färre dotterbolag än de haft om reglerna inte funnits. De kan även välja att ha aktivitet i färre länder.

Konkurrens mellan olika branscher

I avsnitt 20.4 redovisas en analys av vilka branscher de svenska koncerner som bedöms omfattas av reglerna verkar i. Även om branschindelningen enligt SNI-rapporteringen bör tolkas med försiktighet bedöms ingen enskild sektor bära den ökade skattekostnaden i en väsentligt större utsträckning än någon annan. Därigenom bör de nya reglerna inte påverka konkurrensen mellan sektorerna i någon större utsträckning. OECD har lyft fram att reglerna generellt ger mindre utrymme för avdrag i sektorer som är mer beroende av immateriella tillgångar.¹ Även om det kan finnas sådana skillnader bedöms de inte vara dominerande. Reglerna är också generella för samtliga branscher och leder på så sätt inte i sig till någon snedvridning av konkurrenssituationen mellan branscher.

Konkurrensens mellan olika länder

Reglerna är utformade på ett sätt att om en koncern har verksamhet i något land som inför minimibeskattningen så behöver koncernen i princip betala lika mycket tilläggsskatt oavsett omfattning eller form av aktiviteter i de

länderna. Koncernerna har då att välja mellan att antingen betala minimiskatten eller att inte vara aktiv i länder som implementerar sådana regler. För de enskilda multinationella koncernerna står ökade skattekostnader och administrativa kostnader mot vinsten från aktivitet i länder som implementerar reglerna. Hur denna avvägning faller ut beror på hur koncernernas verksamhet ser ut och på vilka länder som väljer att implementera reglerna. Eftersom det bedöms sannolikt att samtliga länder i G20 väljer att implementera reglerna är det sannolikt mycket få berörda multinationella koncerner som skulle välja att avstå från aktiviteter i dessa omfattande marknader på grund av tilläggsskatt.

Om koncerner väljer att avstå aktivitet i länder som implementerat minimibesättning kommer dessa att ha en konkurrensfördel på övriga marknader. Detta eftersom de slipper administrativa kostnader och kan ha en lägre skattekostnad. Konkurrensen minskar även på de marknader där reglerna införts om vissa koncerner väljer att avstå från att vara verksamma i dem. Sammantaget kan detta bidra till att snedvrida konkurrensen och minska effektiviteten.

20.9 Effekter på investeringar och sysselsättning

När reglerna om minimibesättning implementeras internationellt kommer det att leda till att skattekostnaden för multinationella företag ökar. För svenska koncerner bedöms ökningen uppgå till mellan 5 och 12 miljarder kronor per år (se tabell 20.1). Det motsvarar mellan 5 och 10 procent av deras totala bolagsskattekostnader. Endast en liten del av de skatteintäkterna kommer att tillfalla Sverige medan merparten istället tillfaller andra länder som inför nationell tilläggsskatt.

De ekonomiska beslut som fattas i ett företag eller i en koncern är inte nödvändigtvis avhängiga av var skatterna betalas, utan av hur skatterna är utformade och vilken nivå de har. Även om regelverket om minimibesättning ur ett svenskt perspektiv förenklat kan ses som en skattehöjning i utlandet kommer de svenska koncernernas investeringsbeslut påverkas. Ökningen av skattekostnaderna kommer inte att vara symmetrisk: vissa koncerner kommer få bära en större andel av kostnaden än andra. I dessa koncerner kan därför investeringarna påverkas i högre utsträckning än andra.

Empiriska studier visar att bolagsskattehöjningar minskar investeringarna.¹⁴ Resultatet från nyare studier tyder på att en stor del av effekten av skattehöjningar på investeringarna består i att investeringar flyttas från stater där den effektiva bolagsskatten höjs. I en studie av Millot et al minskar globala investeringar med mellan 0,05 och 0,15 procent om den effektiva bolagsskatten höjs med en procentenhet.¹⁵ Hur hög elasticiteten är beror på lönsamheten i koncernen. Om man använder dessa elasticiteter i en analys av investeringsnivån, lönsamheten och förändringen i skattekostnader i de svenska multinationella koncernerna

¹⁴ Jacob M. (2022). Real effects of corporate taxation: A review. *European Accounting Review*, 31(1), 269-296.

¹⁵ Millot, V., Johansson, Å., Sorbe, S., & Turban, S. (2020). Corporate taxation and investment of multinational firms: Evidence from firm-level data.

pekar det på att deras investeringar globalt kan minska med ungefär 0,15 procent till följd av reglerna om minimibeskattnig. Hur detta påverkar investeringarna i Sverige beror på i vilken utsträckning koncernerna flyttar vinster till andra länder av beskattningsskäl.

Det finns relativt få studier som analyserar sambandet mellan bolags-skatteförändringar och sysselsättningen. Eftersom bolagsskattehöjningar minskar investeringarna, borde de även minska sysselsättningen.¹⁶ Faktorer som offentlig konsumtion, substitution mellan produktionsfaktorer och effekter på löner gör att det finns anledning att tro att sysselsättningen påverkas i mindre utsträckning än investeringar.¹⁷ Enligt OECD¹⁸ kan de högre skatteintäkterna användas till högre offentlig konsumtion och på så sätt ökar sysselsättningen. Effekterna på sysselsättningen förväntas därför bli små.

OECD bedömer att effekten på tillväxt och investeringar globalt sett till följd av reglerna om minimibeskattnig kommer att bli försumbar. Regelverket bedöms öka den effektiva marginalskattesatsen med 1,2 procentenheter och den effektiva genomsnittliga skattesatsen med 0,3 procentenheter. Deras bedömning är att global BNP kommer att minska med mindre än 0,07 procent och att global sysselsättning kommer att öka marginellt.

20.10 Effekter för enskilda, den ekonomiska jämställdheten och den ekonomiska fördelningen

Förslaget syfte är att begränsa möjligheterna till aggressiv skatteplanering i företagssektorn. Effekterna av förslaget berör därför bara indirekt fysiska personer och medför inte några direkta kostnader eller andra konsekvenser för enskilda.

Någon närmare bedömning av effekterna för den samlade fördelningen och den ekonomiska jämställdheten går inte att göra. Det faktum att män äger och driver företag i större utsträckning än kvinnor talar dock för att män skulle beröras i högre grad av förslaget än kvinnor vilket på marginalen skulle kunna leda till förbättrad ekonomisk jämställdhet mellan män och kvinnor. På samma sätt kan den ekonomiska fördelning påverkas positivt på marginalen då personer som befinner sig relativt högre upp i inkomstskalan i större utsträckning tenderar att äga och driva företag och därmed påverkas negativt av förslagen.

¹⁶ Beer, S., De Mooij, R., & Liu, L. (2020). International corporate tax avoidance: A review of the channels, magnitudes, and blind spots. *Journal of economic surveys*, 34(3), 660–688.

¹⁷ Dobbins, L., & Jacob, M. (2016). Do corporate tax cuts increase investments?.

Accounting and Business Research, 46(7), 731–759.

¹⁸ OECD (2020).3

20.11 Effekter för kommuner och regioner

Göteborgs kommun, Region Stockholm och *SKR* saknar utförlig analys av konsekvenserna för kommunala koncerner.

Som framgår i avsnitt 6.2.3 kan företag som ägs av stat, region eller kommun och som är skyldiga att upprätta koncernredovisning bilda en koncern enligt lagen om tillägsskatt. Bedömningen är att det finns ett 10 tal kommunala koncerner som har intäkter över gränsvärdet. Det saknas tillräcklig information för att kunna avgöra hur många av dessa som utgör myndighetsenheter och som därmed är undantagna från lagens tillämpningsområde, respektive hur många som kommer att behöva upprätta och lämna en tillägsskatterapport. Bedömningen är att ingen koncern kommer att vara lågbeskattad och därmed betala tillägsskatt. Eftersom de kommunala koncernerna vanligtvis inte bedriver verksamhet i andra länder kommer rapporteringen inom ramen för regelverket vara något mer begränsad, vilket också begränsar de administrativa kostnader som följer av det.

20.12 Effekter för Skatteverket och andra myndigheter

Skatteverket anför att förslaget kommer att få en större påverkan på beskattningsprocessen och likvidhanteringen än vad som tidigare kunnat uppskattas. Det innebär att kostnaderna för IT-utveckling och information till berörda beräknas bli högre än utredningens beräkning. Förslagen innebär att Skatteverket ska ta emot tillägsskatterapporter från företag, ta emot tillägsskattedeklarationer samt fastställa skatt och ta in betalning. Skatteverket behöver även hantera anmälningar om vem som ska lämna rapport samt ansökningar om att endast ett bolag i en koncern ska betala kompletterande tillägsskatt. Eftersom tillägsskatterapporterna ska utgöra underlag för ett internationellt informationsutbyte behöver även dessa IT-system anpassas. Kostnaderna för att anpassa och utveckla IT-system uppskattas till 60 miljoner kronor. Ungefär hälften av dessa initiala kostnader kan lånefinansieras. Kostnaderna för avskrivningar och ränta uppskattas till 7 miljoner kronor årligen. De årliga kostnaderna för att förvalta IT-systemen beräknas till 10 miljoner kronor.

Förslaget om tilläggsbeskattning är mycket komplicerat vilket innebär ett stort behov av information och stöd till berörda företag. Det kommer vara viktigt med tidig dialog med berörda företag om frågeställningar som är specifikt svenska, samt tidig och löpande information kring Skatteverkets arbete med tolkning av reglerna om tillägsskatt. Kostnaderna för detta utvecklingsarbete uppskattas till 20 miljoner kronor.

De årliga kostnaderna för handläggning och fördjupade utredningar avseende tillägsskattedeklarationer och tillägsskatterapporter uppskattas till 13 miljoner kronor.

Sammantaget medför förslagen engångskostnader om ca 50 miljoner kronor och årliga kostnader om ca 30 miljoner kronor. Regeringen bedömer att Skatteverkets tillkommande kostnader kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

När det gäller förslaget om att utvidga förhandsbeskedsinstitutet till tilläggsskatt kan det medföra en viss ökning av antalet ansökningar om förhandsbesked till Skatterättsnämnden. Regeringen bedömer att eventuella ökade kostnader kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget om en särskild hantering av fordran som avser nationell tilläggsskatt bedöms medföra begränsade kostnader för Kronofogdemyndigheten. Endast ett litet antal ärenden förväntas lämnas för indrivning varför något nytt medelsslag inte behöver upprättas. Regeringen bedömer att eventuella ökade kostnader kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

20.13 Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förvaltningsrätten i Stockholm betonar att det finns en betydande osäkerhet gällande hur många mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna som den föreslagna lagstiftningen kommer att ge upphov till. Förvaltningsrätten instämmer med utredningen att många av de mål som kommer att behöva hanteras i de allmänna förvaltningsdomstolarna med anledning av den föreslagna lagstiftningen, får antas komma att bli mycket omfattande och komplicerade. Vidare noterar Förvaltningsrätten att de föreslagna forumbestämmelserna innebär att beslut enligt lagen om tilläggsskatt kommer att handläggas vid landets samtliga förvaltningsrätter, vilket kan komma att medföra utmaningar för mindre domstolar.

Utredningen har sammantaget beräknat att de allmänna förvaltningsdomstolarnas kostnader uppgår till 10 miljoner kronor.

Regeringen anser dock, i likhet med Förvaltningsrätten i Stockholm att det är svårt att bedöma vilka konsekvenser förslaget får för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det finns osäkerheter i hur många tillkommande mål som allmänna förvaltningsdomstolar kommer att behöva hantera och utvecklingen kommer att följas. Bedömningen är emellertid att få svenska koncerner kommer att få betala tilläggsskatt. Som beskrivits ovan är det viktigt att Skatteverket har dialog med berörda företag om tillämpningen av reglerna. Bedömningen är därför att enheten och Skatteverket i de allra flesta fall kommer att vara överens. I de fall det faktiskt är tvistigt om eller med vilket belopp tilläggsskatt ska betalas kan det dock antas att det kommer att handla om mycket komplicerade och omfattande tvister. De första tilläggsskatterapporterna kan förväntas lämnas in under juni 2026. Processer i förvaltningsrätt och kammarrätt kan därför förväntas uppstå tidigast under 2027. En utvidgning av förhandsbeskedsinstitutet till tilläggsskatt kan medföra visst tillkommande arbete för Högsta förvaltningsdomstolen, då ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden kan överklagas dit. Ansökningar om förhandsbesked kan antas inkomma till Skatterättsnämnden under första halvåret 2026 och processer i Högsta förvaltningsdomstolen kan därför komma att uppstå samma år.

Mot denna bakgrund gör regeringen bedömningen att kostnaderna för de allmänna förvaltningsdomstolarna uppgår till 7 miljoner kronor. Kostnaderna kommer fördelas över flera år och bedöms huvudsakligen uppstå från och med 2027. Regeringen bedömer att tillkommande kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

20.14 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Minimibeskattningsdirektivet bedöms vara förenligt med FEUF. Till skillnad från modellreglerna omfattar direktivet även stora nationella koncerner. Av skäl 6 till direktivet framgår bl.a. att för att säkerställa förenlighet med unionens primärrätt, och särskilt med principen om etableringsfrihet, bör reglerna i direktivet tillämpas på enheter med hemvist i en medlemsstat och på enheter utan sådan hemvist till en moderenhet som är belägen i den medlemsstaten. Genom att direktivet också tillämpas på stora nationella koncerner utformas det rättsliga regelverket så att all risk för diskriminering mellan gränsöverskridande och nationella situationer undviks (se även avsnitt 4.2).

Eftersom även stora nationella koncerner omfattas av reglerna blir det inte fråga om någon olikbehandling av jämförbara situationer. Rent nationella situationer kommer således att behandlas på samma sätt som gränsöverskridande situationer.

Sammanfattningsvis är bedömningen att förslagen inte går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU.

21 Författningskommentar

21.1 Förslaget till lag om tilläggsskatt

1 kap. Lagens innehåll och tillämpningsområde

1 §

Av paragrafen framgår att lagen innehåller bestämmelser om tilläggsskatt för att säkerställa en effektiv minimibesättning av enheter som ingår i stora nationella eller multinationella koncerner. Det framgår av 1 kap. 3 § i lagen att det endast är koncerner som har en årlig intäkt på 750 miljoner euro som kommer att omfattas av lagens bestämmelser. Av denna paragraf framgår vidare att tilläggsskatt ska betalas till staten. Tilläggsskatt ska i likhet med t.ex. kupongskatt räknas som en allmän skatt och inte en särskild skatt. Det innebär att skatten inte får dras av enligt 9 kap. 4 § inkomstskattelagen.

Lagen innebär att de materiella bestämmelserna i rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattnivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen genomförs i svensk rätt.

En koncern omfattas av reglerna om tilläggsskatt om den har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro enligt moderföretagets koncernredovisning. Detta gäller både multinationella och nationella koncerner. För myndigheter, internationella organisationer, pensionsfonder och liknande görs undantag från reglerna, men de räknas ändå med när det ska avgöras om en koncern når upp till 750 miljoner euro i intäkter. Lagen ska tillämpas i Sverige om en svensk koncernenhet ingår i koncernen dvs. om en koncernenhet hör hemma i Sverige. Reglerna finns i 1 kap. TL.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.

2 §

I paragrafen finns en innehållsförteckning över lagens kapitel.

I avsnitt 5.1 redogörs för hur lagen är uppbyggd.

Lagens tillämpningsområde

3 §

Paragrafen motsvarar artikel 2.1–2 och 2.3 första meningen i minimibeskattningsdirektivet (direktivet) och artikel 1.1 i modellreglerna.

Av *första stycket* framgår lagens tillämpningsområde. Lagen ska tillämpas när en svensk koncernenhet ingår i en koncern som har en årlig intäkt på minst 750 miljoner euro (beloppsgränsen) enligt moderföretagets koncernredovisning under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas. Beloppsgränsen innebär att endast de största koncernerna omfattas av lagen. Bedömningen av vad som ska omfattas av begreppet intäkter överensstämmer med vad som gäller för skyldigheten att lämna land-för-land-rapport till Skatteverket enligt 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Beloppsgränsen avser de årliga sammanlagda intäkterna enligt koncernredovisningen. Gränsen avser de konsoliderade intäkterna för koncernen och inte summan av intäkterna för respektive koncernenhet. Det innebär att intäkter från transaktioner med andra koncernenheter som undantas i koncernredovisningen inte beaktas vid prövningen av om koncernen uppfyller storlekskriterierna. Intäkterna ska inte minskas med den andel som hänförs till minoritetsägare.

För att inte tillämpningen av lagen ska variera över åren är det beloppsgränsen under en fyraårsperiod som föregår det räkenskapsår som ska prövas. Detta innebär att de sammanlagda intäkterna för det aktuella räkenskapsåret, det vill säga det räkenskapsår som ska prövas, inte ingår i denna fyraårsperiod. För att beloppsgränsen ska vara uppfylld krävs att de årliga intäkterna uppgår till 750 miljoner euro under minst två av de fyra föregående räkenskapsåren. I vissa fall kan koncernredovisning för de fyra föregående räkenskapsåren saknas. Det kan vara fallet om enheterna som ingår i koncernen nyligen har bildats och det därför inte finns räkenskaper för enheterna avseende något föregående räkenskapsår. I dessa fall kan lagen tillämpas först det tredje året eftersom det är då det finns två föregående räkenskapsår att pröva. Om intäkterna för två föregående räkenskapsår når upp till beloppsgränsen omfattas därmed koncernen av lagens tillämpning även om det inte finns koncernredovisning för samtliga fyra föregående år. Den situationen att koncernredovisning saknas från

tidigare år för att någon av de enheter som ingår i koncernen då var fristående enheter behandlas i 8 § andra stycket. Vad som avses med räkenskapsår anges i 2 kap. 22 §.

Av *andra stycket* framgår att lagen inte ska tillämpas på undantagna enheter. I de intäkter som avses i första stycket ska dock intäkter för undantagna enheter ingå. Detta gäller under förutsättning att de undantagna enheterna dels uppfyller kriterierna för att vara "enheter" enligt lagen, dels ingår i den aktuella koncernen.

Av *tredje stycket* framkommer att om ett eller flera av de fyra räkenskapsåren är längre eller kortare än tolv månader ska beloppsgränsen i första stycket justeras i motsvarande mån för vart och ett av dessa räkenskapsår.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

Valuta

3 a §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen anges hur lagens beloppsgränser i euro ska hanteras för företag som inte har redovisningen i euro. Genomgående gäller att den genomsnittliga kursen för december året före det år som avses ska användas. Vid omräkningen ska de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken användas. Om Europeiska centralbanken inte har fastställt någon kurs för en valuta ska i stället motsvarande kurs från centralbanken i den stat där den relevanta koncernenheten hör hemma användas.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.5.

Undantagna enheter

4 §

Paragrafen motsvarar artikel 2.3 första stycket a i direktivet och artikel 1.5.1 i modellreglerna.

I paragrafen anges vilka enheter som utgör undantagna enheter och som därmed är undantagna från lagens tillämpningsområde.

Av *första–tredje, sjätte och sjunde punkten* framgår att myndighetsenheter, internationella organisationer, ideella organisationer, pensionsfonder och investeringsenheter för pensioner är undantagna från lagens tillämpningsområde. Uttrycket myndighetsenhet definieras i 2 kap. 32 §, uttrycket internationell organisation i 2 kap. 33 §, uttrycket ideell organisation i 2 kap. 34 §, uttrycket pensionsfond i 2 kap. 36 § och uttrycket investeringsenhet för pensioner i 2 kap. 37 §.

Därutöver är enligt *ffjärde och femte punkten* investeringsfonder respektive fastighetsinvesteringsföretag undantagna enheter under förutsättning att de är moderföretag. Om de inte är moderföretag kan de utgöra koncernenheter enligt 2 kap. 8 §. Sådana investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag utgör dock investeringsenheter och är föremål för särskilda regler avseende beräkning av den effektiva skattesatsen i 7 kap. 27–32 §§. Uttrycket investeringsenhet definieras i 2 kap. 38 §, uttrycket investeringsfond definieras i 2 kap. 39 § och uttrycket fastighetsinvesteringsföretag i 2 kap. 40 §.

Att en enhet är en undantagen enhet innebär att enheten inte är ett skattesubjekt enligt lagen om tilläggsskatt. Undantagna enheter har inte heller några administrativa skyldigheter enligt lagen om tilläggsskatt. Det innebär att om en koncern består av enbart undantagna enheter, föreligger det inte några administrativa skyldigheter enligt lagen om tilläggsskatt eller därtill kopplade skyldigheter enligt skatteförfarandelagen, även om koncernens omsättning överskrider beloppsgränsen i 1 kap. 3 §.

Definitionerna av de olika enheter som är undantagna är vida och vissa av dessa enheter skulle i allmänhet inte konsolideras post för post i en koncernredovisning. De skulle därför inte kunna utgöra koncernenheter i en sådan koncern enligt definitionen av koncernenhet. En enhet som i och för sig omfattas av en definition avseende en undantagen enhet, men som inte omfattas av lagens definition av "enhet" eller som inte ingår i en koncern, faller helt utanför lagens tillämpningsområde.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.1.

5 §

Paragrafen motsvarar artikel 2.3 första stycket b i direktivet och artikel 1.5.2 a i modellreglerna.

I *första stycket* anges att vissa enheter som ägs av undantagna enheter (enligt 4 § p. 1–6), annat än av investeringsenheter för pensioner, ska behandlas som undantagna enheter. Detsamma gäller om ägaren är ett offentligt organ.

Detta gäller en enhet som till minst 95 procent av sitt värde ägs av en eller flera andra sådana undantagna enheter eller av offentliga organ. Av *första punkten* följer att detta bara gäller under förutsättning att enheten uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver viss typ av verksamhet. Verksamheten ska bestå antingen i att den äger tillgångar eller investerar medel till förmån för ägarenheterna. Alternativt ska det vara frågan om verksamhet som helt understödjer verksamheten som ägarenheten bedriver, vilket framgår av *andra punkten*. Det kan också vara fråga om en kombination av dessa två typer av verksamhet. Med enhetens värde avses andel av aktiekapital eller motsvarande andel.

Av *andra stycket* framgår att ägandet kan vara antingen direkt, eller om samtliga enheter i ägarkedjan är undantagna enheter eller sådana enheter som ska behandlas som undantagna, indirekt.

Syftet med bestämmelsen är att undanta verksamhet som kan sägas vara en del av undantagen verksamheten även om den bedrivs i en fristående enhet.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.2.

6 §

Paragrafen motsvarar artikel 2.3 första stycket c i direktivet och artikel 1.5.2 b i modellreglerna.

I likhet med paragraf 5 anges i *första stycket* att vissa enheter som ägs av undantagna enheter, annat än investeringsenheter för pensioner, ska behandlas som undantagna enheter. Detsamma gäller om ägaren är ett offentligt organ.

Detta gäller en enhet som till minst 85 procent av sitt värde ägs av en eller flera sådana undantagna enheter eller av offentliga organ. Det gäller

dock bara under förutsättning att enhetens inkomst uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar, kapitalvinster eller kapitalförluster som inte ingår i det justerade resultatet. Vilka utdelningar, vinster och förluster som inte ingår i det justerade resultatet framgår av 3 kap. 9 och 10 §§. Med enhetens värde avses andel av aktiekapital eller motsvarande andel.

Av *andra stycket* framgår att ägandet kan vara antingen direkt, eller om samtliga enheter i ägarkedjan är undantagna enheter eller sådana enheter som ska behandlas som undantagna, indirekt.

Syftet med bestämmelsen är att förenkla genom att helt undanta en enhet, vars inkomster ändå annars skulle vara undantagna från beskattning enligt lagen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.2.

7 §

Paragrafen motsvarar artikel 2.3 *andra stycket* i direktivet och artikel 1.5.3 i modellreglerna.

I *första stycket* anges att den rapporterade enheten kan välja att de enheter som enligt 5 eller 6 § ska behandlas som undantagna enheter, inte ska göra det.

I *andra stycket* görs en hänvisning till 9 kap., där det finns ytterligare bestämmelser om valmöjligheten i första stycket. Av 9 kap. 2 § framgår att valet ska gälla i fem år.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.2.

Förändringar i koncernen

8 §

Paragrafen motsvarar artikel 33.1 a och 33.2–3 i direktivet och artikel 6.1.1.a och b, 6.1.2 och 6.1.3 i modellreglerna.

Första stycket gäller när två eller flera koncerner har slagits samman för att bilda en ny koncern. Med detta avses varje arrangemang där alla eller i huvudsak alla koncernenheter i två eller flera separata koncerner ställs under gemensam kontroll på ett sådant sätt att de utgör koncernenheter i en ny koncern. Det saknas betydelse hur den nya koncernen bildas. Det kan t.ex. ske genom att en koncern förvärvar en annan koncern eller att två koncerner ställs under kontroll av ett nytt moderföretag. Alla enheter eller i huvudsak alla enheter som ingår i respektive koncern ska ingå i den nya koncernen. Den nya koncernen måste utgöra en koncern enligt definitionen i 2 kap. 7 §. Det innebär till exempel att en investeringsfonds förvärv av två koncerner inte omfattas, eftersom fonden inte inkluderar enheterna i någon koncernredovisning.

Bestämmelsen i första stycket aktualiseras om en ny koncern har bildats under något av de fyra räkenskapsår som närmast föregår det aktuella räkenskapsåret. Det handlar om samma period som avses i 3 §. De ursprungliga koncernerna kommer att ha separata koncernredovisningar de räkenskapsår som föregår bildandet av den nya koncernen. Intäkterna i de respektive koncernredovisningarna ska läggas samman för respektive räkenskapsår. Tidigare räkenskapsårs intäkter ska inte justeras för transaktioner mellan de koncerner som nu utgör den nya koncernen. Om

summan av intäkterna för ett räkenskapsår är minst 750 miljoner euro uppnår den nya koncernen beloppsgränsen för ett räkenskapsår i 3 §.

Andra stycket gäller då en enhet som inte ingår i någon koncern bildar en ny koncern genom att slås samman med en enhet eller en redan existerande koncern. Med detta avses varje arrangemang där en enhet som inte ingår i någon koncern ställs under gemensam kontroll med en annan enhet eller koncern på ett sådant sätt att de utgör koncernenheter i en ny koncern. En ny koncern kan enligt detta stycke bildas genom att två enheter bildar en ny koncern eller att en enhet bildar en ny koncern med en redan existerande koncern. En ny koncern kan också bildas genom att två eller flera koncerner slås samman med en enhet, att en koncern kombineras med två eller flera enheter eller att två eller flera koncerner kombineras med två eller flera enheter. I samtliga dessa fall saknar minst en enhet koncernredovisning.

Bestämmelsen aktualiseras således när en ny koncern bildas under räkenskapsåret och den förvärvande enheten eller den enhet som förvärvas saknar koncernredovisning för något av de fyra räkenskapsår som närmast föregår det aktuella räkenskapsåret. Liksom enligt första stycket ska intäkterna läggas samman för respektive räkenskapsår. Vad avser den enhet som saknar koncernredovisning ska dess årsredovisning användas för att bedöma enhetens intäkter. Den nya koncernen anses uppnå beloppsgränsen för att omfattas av lagens tillämpningsområde om summan av intäkterna i årsredovisningen och koncernredovisningen uppgår till minst 750 miljoner euro för minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det prövade räkenskapsåret.

Om en enhet förvärvar en koncern som redan innan förvärvet omfattades av lagens tillämpningsområde är beloppsgränsen efter förvärvet fortfarande uppfylld. Liksom i första stycket krävs att den nya koncernen uppfyller definitionen i 2 kap. 7 §.

Om enheterna eller koncernerna har haft olika räkenskapsår ska intäkterna läggas samman genom att ta intäkterna från räkenskapsperioder som slutar samtidigt som eller inom den räkenskapsperiod som koncernen använder efter att enheterna slagits samman. Ett exempel kan illustrera. Om en koncern efter ett förvärv har ett räkenskapsår som avslutas den 31 december och den förvärvade enhetens räkenskapsår avslutades den 30 september samma år ska enhetens intäkter för räkenskapsåret som avslutas den 30 september läggas samman med koncernens intäkter för räkenskapsåret som avslutas den 31 december. Enhetens intäkter för perioden den 1 oktober–31 december inkluderas inte.

I *tredje stycket* definieras begreppet slås samman. Med slås samman avses att alla eller i huvudsak alla koncernenheter i två eller flera separata koncerner ställs under gemensam kontroll på ett sådant sätt att de utgör enheter i en enda koncern eller att en enhet som inte ingår i någon koncern ställs under gemensam kontroll med en annan enhet eller koncern på ett sådant sätt att de utgör enheter i en enda koncern.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

9 §

Paragrafen motsvarar artikel 33.1 b och 33.4 i direktivet och 6.1.2, 6.1.3 och 6.1.1.c i modellreglerna.

Av *första stycket* framgår att paragrafen gäller när en koncern, som uppfyller kriterierna i 3 § under året före det räkenskapsåret som prövas, delas i två eller flera nya koncerner. En konsekvens av detta är att om en delning sker under 2024 tillämpas inte denna bestämmelse. Med detta avses varje delning där koncernenheterna i en koncern delas upp i två eller flera olika koncerner som inte längre ingår i koncernredovisningen hos samma moderföretag. Enheterna kommer i stället att ingå i koncernredovisningen hos två eller flera moderföretag i olika koncerner. Bestämmelsen ska tillämpas på varje ny koncern som bildas genom delningen. Bedömningen av om två eller flera koncerner uppstår beror på om varje grupp av enheter uppfyller kraven för att definieras som en koncern enligt 2 kap. 7 § och om varje grupp har egen koncernredovisning enligt 2 kap. 19 §.

Första strecksatsen avser det första räkenskapsår som avslutas efter delningen. I stället för en bakåtsyftande bedömning enligt 3 § ska bedömningen av om beloppsgränsen i den paragrafen är uppfylld göras endast utifrån den nya koncernens intäkter under aktuellt räkenskapsår. Om räkenskapsåret är kortare än tolv månader ska 3 § andra stycket tillämpas.

Enligt den *andra strecksatsen* ska beloppsgränsen vidare anses ha uppnåtts under de tre räkenskapsår som följer efter delningen och avslutas närmast därefter om den nya koncernen har intäkter om minst 750 miljoner euro under minst två av de räkenskapsår som avslutas efter delningen. Även för det andra–fjärde räkenskapsåret som avslutas efter delningen beaktas intäkterna för det första räkenskapsår som avslutas efter delningen. Det innebär att kriterierna enligt 3 § är uppfyllda om den nya koncernens intäkter är minst 750 miljoner euro under det första och andra räkenskapsåret som avslutas efter delningen.

Av *andra stycket* framgår att med delas avses varje arrangemang där koncernenheterna i en enda koncern delas upp i två eller flera nya koncerner och inte längre ingår i samma moderföretags koncernredovisning.

En ny koncern bildas vanligtvis inte genom att en enskild koncernenhet säljs, utom då koncernenheten har ett fast driftställe i en annan stat. I de fallen utgör huvudenheten och det fasta driftstället en koncern i lagens mening och en ny koncern har då bildats.

Bestämmelsen gäller inte när en koncern säljer andelar som ger ett bestämmande inflytande i en enskild enhet, eftersom det då inte uppstår någon ny koncern. Inte heller då en koncern säljer en eller flera koncernenheter till en annan koncern aktualiseras bestämmelsen, eftersom de avyttrade koncernenheterna då kommer att ingå i en redan existerande koncern. En sådan försäljning skulle dock kunna utgöra en sammanslagning enligt 8 §, om de avyttrade enheterna representerar huvudsakligen all verksamhet hos den säljande koncernen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

I vilken stat en enhet eller ett fast driftställe hör hemma

Andra enheter än delägarbeskattade enheter

10 §

Paragrafen motsvarar artikel 4.1 i direktivet och artikel 10.3.1 i modellreglerna.

I paragrafen finns bestämmelser för var enheter, som inte är delägarbeskattade enheter, ska anses höra hemma vid tillämpningen av lagen. Var en enhet hör hemma avgör exempelvis i vilken stat enheten ska betala tilläggsskatt. Var en enhet hör hemma får också betydelse vid beräkningen av en stats effektiva skattesats, eftersom hänsyn endast ska tas till enheter som hör hemma i den staten.

Av *första stycket* framgår att andra enheter än delägarbeskattade enheter hör hemma i den stat där de är skattskyldiga för bolagsskatt enligt de regler som gäller i den staten. Detta gäller dock bara om den rättsliga grunden för skattskyldigheten är plats för företagsledning, plats för bildande eller annan liknande omständighet. Detta innebär att en enhet i första hand hör hemma i den stat där enheten är skattskyldig för bolagsskatt enligt de regler som gäller i den staten. Detta gäller dock bara om den rättsliga grunden för skattskyldigheten kan hänföras till någon av de uppräknade faktorerna. Det här innebär exempelvis att ett svenskt aktiebolag hör hemma i Sverige enligt bestämmelsen. Genom begreppet ”annan liknande omständighet” kan även andra faktorer som till exempel domicil och registrering beaktas vid bedömningen. Att en enhet haft möjlighet och gjort ett val att ha sin skatterättsliga hemvist i ett land utgör dock inte ”en annan liknande omständighet”.

I *andra stycket* anges var en enhet som inte är skattskyldig för bolagsskatt hör hemma. Andra stycket är även tillämpligt om det av annan anledning inte är möjligt att avgöra var en enhet hör hemma med ledning av de kriterier som anges i första stycket. I dessa situationer ska enheten anses höra hemma i den stat där den bildades.

Om en enhet utifrån dessa bestämmelser hör hemma i mer än en stat behöver en bedömning göras enligt bestämmelserna i 15 och 16 §§. Detta gäller även exempelvis ett svenskt aktiebolag, om det är skattskyldigt för bolagsskatt i ett annat land och grunden för skattskyldigheten är plats för företagsledning, etableringsort, registrering eller annan liknande omständighet.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.1.

Delägarbeskattade enheter

11 §

Paragrafen motsvarar artikel 4.2 i direktivet och artikel 10.3.2 i modellreglerna.

I paragrafen finns bestämmelser om var en delägarbeskattad enhet ska anses höra hemma. Sådana enheter är som utgångspunkt statslösa. Effektiv skattesats och tilläggsskatt kommer att beräknas separat för sådana enheter. Om en delägarbeskattad koncernenhet är moderföretag eller är skyldig att tillämpa en huvudregel om tilläggsskatt enligt ett lands lagstiftning så hör enheten dock hemma i den stat där den bildades. Det innebär exempelvis att ett svenskt handelsbolag som är moderföretag hör

hemma i Sverige enligt den här bestämmelsen. Ett svenskt handelsbolag kommer därmed endast att höra hemma i Sverige om det är moderföretag. I övrigt kommer svenska handelsbolag vara statslösa. För delägarbeskattade enheter gäller även i övrigt särskilda regler för beräkningen av det justerade resultatet, se 7 kap. 12–16 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.2.

Fasta driftställen

12 §

Paragrafen motsvarar artikel 4.3 i direktivet och artikel 10.3.3 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår var ett fast driftställe hör hemma. Paragrafen hänvisar till de fyra olika definitionerna av fast driftställe som finns i 7 kap. 17 §, vilket framgår av 1–4 strecksatsen. I princip hör ett fast driftställe hemma i det land där platsen för affärsverksamheten finns. Ett sådant fast driftställe som avses i 7 kap. 17 § 4 ska dock behandlas som statslöst.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.3.

Gemensamma bestämmelser

13 §

Paragrafen motsvarar artikel 4.7 i direktivet och artikel 10.3.6 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar vad som ska gälla om en koncernenhet flyttar från en stat till en annan under räkenskapsåret. I så avgörs frågan om var enheten hör hemma utifrån förhållandena vid räkenskapsårets ingång.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.5.

14 §

Bestämmelsen saknar direkt motsvarighet i direktivet, men motsvarar tillsammans med 15 och 16 §§ artikel 4.4 och 4.5 i direktivet. Artiklarna i direktivet motsvaras av artikel 10.3.4 a och b i modellreglerna.

En enhet kan vid tillämpning av lagen om tilläggsskatt endast höra hemma i en stat. Den här paragrafen innehåller därför en upplysning om att de så kallade *tie breaker*-reglerna i 15 och 16 §§ ska tillämpas om en enhet hör hemma i mer än en stat. Bestämmelserna är tillämpliga även om en enhet skulle anses höra hemma i fler än två stater.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

15 §

Paragrafen motsvarar artikel 4.4 i direktivet och artikel 10.3.4.a i modellreglerna.

Paragrafen utgör tillsammans med 16 § de så kallade *tie breaker*-reglerna som tillämpas när en enhet hör hemma i mer än en stat.

Av paragrafens *första stycke* framgår att om det finns ett tillämpligt skatteavtal ska frågan om var en enhet slutligt ska höra hemma avgöras utifrån var den har sin skatterättsliga hemvist enligt avtalet.

Av bestämmelsens *andra stycke* framgår att bestämmelsen i 16 §, som annars gäller om det inte finns ett tillämpligt skatteavtal, ska tillämpas om

det tillämpliga skatteavtalet inte svarar på frågan var en enhet har sin skatterättsliga hemvist eller om avtalet inte innebär befrielse från dubbelbeskattning.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

16 §

Paragrafen motsvarar artikel 4.5 i direktivet och artikel 10.3.4.b i modellreglerna.

Paragrafen utgör tillsammans med 15 § de så kallade *tie breaker*-reglerna som tillämpas när en enhet hör hemma i mer än en stat.

Av paragrafens *första stycke* följer att om det inte finns något tillämpligt skatteavtal ska frågan om var enheten slutligt hör hemma i första hand avgöras utifrån vilken stat som påfört högst medräknade skatter under räkenskapsåret. Det gäller medräknade skatter som är betalda och som ska betalas (kommentaren till artikel 10.3.4 i modellreglerna punkt 204).

Av paragrafens *andra stycke* framgår att om skatten är lika hög i båda staterna, hör koncernenheterna hemma i den stat där det har det högsta substansbeloppet. Med uttrycket att skatten är lika hög avses även den situationen att skatten är lika med noll i båda staterna. Bestämmelser om substansbeloppet finns i 5 kap. 2–11 §§.

Är även substansbeloppet lika ska, enligt paragrafens *tredje stycke*, enheten anses vara statslös. Med uttrycket att beloppet är lika avses även den situationen att substansbeloppet är noll i båda staterna. Om substansbeloppet är lika i båda staterna ska ett moderföretag dock bedömas höra hemma i den stat där det bildades.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

Utvidgad tillämpning av huvudregeln

17 §

Paragrafen motsvarar artikel 4.6 i direktivet och artikel 10.3.5 i modellreglerna.

Paragrafen reglerar inte var en enhet hör hemma, utan anger att om en moderenhet utifrån *tie breaker*-reglerna hör hemma i en stat där den inte omfattas av en sådan huvudregel om tilläggsskatt som avses i 2 kap. 3 §, ska den omfattas av det andra landets huvudregel om inte tillämpningen av en sådan regel är förbjuden enligt ett tillämpligt skatteavtal.

Av 3 § framgår att de enheter som avses i förevarande paragraf har en skyldighet att fullgöra de skyldigheter som följer av lagen, men att betalningsskyldigheten endast avser skatt enligt huvudregeln.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.7.

Förfarandet

18 §

I bestämmelsen anges att det i skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om förfarandet vid beskattningen.

Övervägandena finns i avsnitt 16.2.

2 kap. Definitioner och förklaringar

Var finns definitioner och förklaringar?

1 §

I paragrafen finns en inledning till kapitlet samt en lista med begrepp och uttryck som används i lagen. Utgångspunkten är att de definitioner som finns i direktivet ska framgå av lagen. Listan är till skillnad från direktivet uppställd i bokstavsordning för att underlätta sökandet efter vad olika termer och uttryck står för. Där finns de begrepp, termer och uttryck som är förklarade i detta kapitel och – i vissa fall – infogade i lagens övriga kapitel. En term eller ett uttryck som används i mer än två sammanhang med samma innebörd ska finnas med i uppräkningslistan i denna paragraf. Termer och uttryck som endast finns i en paragraf eller i ett sammanhang definieras i den paragraf eller det avsnitt där paragrafen ingår.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.1.

Tilläggsskatt

Vad som avses med tilläggsskatt

2 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.16 i direktivet och artikel 10.1.1 (top-up tax) i modellreglerna.

I paragrafens *första stycke* finns definitionen av begreppet tilläggsskatt. Där framgår det att med tilläggsskatt avses skatt som beräknas enligt en huvudregel för tilläggsskatt eller en kompletteringsregel för tilläggsskatt. Beräkningen av tilläggsskatt regleras i 3 kap. 38–42 §§ lagen om tilläggsskatt. Definitionen av huvudregel för tilläggsskatt finns i 3 § och definitionen av kompletteringsregel för tilläggsskatt finns i 4 §. Såvitt avser kompletteringsregeln ska även ett belopp som motsvarar skatteeffekten av ett vägrat avdrag vid inkomstbeskattning anses som sådan skatt. De svenska reglerna om kompletterande tilläggsskatt är inte utformade som ett vägrat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten, men denna möjlighet finns enligt direktivet och modellreglerna. Detta kan således vara aktuellt när en bedömning av andra länders regler ska göras.

I paragrafens *andra stycke* kompletteras definitionen av tilläggsskatt. Där framgår det att med tilläggsskatt avses i denna lag även skatt som beräknas med stöd av en regel om nationell tilläggsskatt. Nationell tilläggsskatt definieras i 5 §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

Huvudregel för tilläggsskatt

3 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.18 i direktivet där begreppet kvalificerad IIR-regel definieras (income inclusion rule) och artikel 10.1.1 (qualified IIR) i modellreglerna.

I lagen om tilläggsskatt benämns den kvalificerade IIR-regeln som huvudregeln för tilläggsskatt. Bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt motsvarar reglerna i direktivet respektive modellreglerna och regeln är därför kvalificerad i den mening som avses i direktivet och modellreglerna. Om regeln inte skulle anses vara kvalificerad skulle den

skatt som tas ut med stöd av regeln anses vara en medräknad skatt enligt 3 kap. 25 §.

Av *första stycket* i paragrafen framgår att med huvudregel för tilläggsskatt avses regler i en stat som innebär att moderenheter i en koncern beräknar och betalar sin andel av tilläggsskatten för lågbeskattade koncernenheter i koncernen. Den beräkningen sker i svensk rätt i enlighet med 6 kap. 3–8 §§. Det framgår vidare att reglerna ska vara likvärdiga med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna i direktivet och modellreglerna. Hänvisningen till direktivet är utformad så att den avser direktivet i en viss angiven lydelse, s.k. statisk hänvisning. För att reglerna om tilläggsbeskattning ska fungera på avsett sätt är det avgörande att både svenska och andra länders regler implementeras och tillämpas så att de uppfyller kraven i direktivet (vad avser medlemsstater) respektive modellreglerna (vad avser tredje land). Detta gäller även de administrativa villkoren i direktivet och modellreglerna. En huvudregel behöver inte avse lågbeskattade koncernenheter i den egna staten på det sätt som direktivet föreskriver då tredje land inte behöver införa regler vad avser lågbeskattade koncernenheter i den egna staten.

Enligt *andra stycket* får en stat inte ge några fördelar relaterat till direktivet eller modellreglerna. Staten får alltså inte införa skattelättnader eller några andra slags förmåner för företag för att kompensera dem för tilläggsbeskattningen. Definitionen avser att omfatta alla de förmåner som en stat kan införa som har något samband med reglerna. Om en stat exempelvis erbjuder företag en skattecredit motsvarande tilläggsskatten kan denna stat inte anses ha infört en huvudregel.

Huruvida en fördel är relaterad till reglerna måste bedömas utifrån omständigheterna i respektive fall. Det måste beaktas att syftet med bestämmelsen är att samma regler ska gälla i alla stater som implementerar reglerna. En fördel som riktar sig till alla skattebetalare är inte relaterad till minimibeskattningsreglerna. Vid bedömningen av om det är så kan det beaktas om fördelen har en koppling till minimibeskattningsreglerna och om den har införts efter att arbetet med att ta fram minimibeskattningsregler påbörjades i OECD. Stat avser i detta fall inte endast regering och riksdag utan varje politisk underavdelning, lokal myndighet eller annan offentlig enhet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

Kompletteringsregel för tilläggsskatt

4 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.43 i direktivet som definierar begreppet kvalificerad UTPR-regel (undertaxed Profit Rule) och artikel 10.1.1 (qualified UTPR) i modellreglerna.

Enligt *första stycket* avses med kompletteringsregel för tilläggsskatt en kvalificerad UTPR-regel.

I de delar definitionen är likalydande med definitionen av huvudregeln för tilläggsskatt i 3 § gäller vad som sägs i kommentaren till denna bestämmelse även i fråga om denna bestämmelse.

En kompletteringsregel ska implementeras i nationell lagstiftning och tillämpas på ett sätt som gör att resultatet motsvarar det som beskrivs i direktivet respektive modellreglerna och dess kommentar, vilket

inkluderar de administrativa villkoren. En kompletteringsregel ska säkerställa att den tilläggsskatt som fördelas till staten tas ut. Endast en kompletteringsregel som uppfyller dessa krav ska beaktas vid tillämpningen av 6 kap. 9–15 §§.

Enligt *andra stycket* får en stat inte ge några fördelar relaterat till direktivet eller modellreglerna. Staten får alltså inte införa skattelättnader eller några andra slags förmåner för företag för att kompensera dem för tilläggsbeskattningen. Definitionen avser att omfatta alla de förmåner som en stat kan införa som har något samband med reglerna. Om en stat exempelvis erbjuder företag en skattekredit motsvarande tilläggsskatten kan denna stat inte anses ha infört en kompletteringsregel.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

Regel om nationell tilläggsskatt

5 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.28 i direktivet och artikel 10.1.1 (Qualified domestic minimum top-up Tax) i modellreglerna.

Med begreppet nationell tilläggsskatt i lagen avses vad som i direktivet och modellreglerna kallas för en kvalificerad nationell tilläggsskatt.

Av *första stycket* framgår att med nationell tilläggsskatt avses regler i en stat om en tilläggsskatt som fastställer överskjutande vinster för koncernenheterna som hör hemma i staten på ett likvärdigt sätt som enligt bestämmelserna i direktivet eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, modellreglerna (*första strecksatsen*). En nationell tilläggsskatt ska således implementeras i nationell lagstiftning och tillämpas på ett sätt som gör att resultatet motsvarar det som beskrivs i direktivet respektive modellreglerna och dess kommentar. Det gäller både för materiella regler och administrativa villkor. Hänvisningen till direktivet som görs i paragrafen är utformad så att den avser direktivet i en viss angiven lydelse, s.k. statisk hänvisning. Det krävs vidare, enligt *andra strecksatsen*, att reglerna om den nationella tilläggsskatten medför att koncernenheternas överskjutande vinster i staten beskattas minst med minimiskattesatsen för ett beskattningsår. En nationell tilläggsskatt ska således utgå från överskjutande vinst och effektiv skattesats.

Av *andra stycket* framkommer att det vidare krävs att reglerna om nationell tilläggsskatt tillämpas på ett sätt som är förenligt med det resultat som föreskrivs i direktivet eller modellreglerna under förutsättning att staten inte ger några förmåner som är kopplade till dessa regler. Motsvarande bestämmelse avseende förmåner finns i 3 och 4 §§.

Det är endast en nationell tilläggsskatt som uppfyller direktivets respektive modellreglernas krav på en sådan regel som ska beaktas vid tillämpningen av bland annat 3 kap. 40 §.

Nationell tilläggsskatt får fastställas i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i moderföretagets årsredovisning under vissa förutsättningar, jfr 3 kap. 5 §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

Koncern och enheter

Enheter och offentliga organ

6 §

Paragrafens *första stycke* motsvarar artikel 3.1 i direktivet och artikel 10.1.1 (entity) i modellreglerna.

I paragrafen definieras uttrycket enhet. Eftersom uttrycket täcker in även andra juridiska konstruktioner än juridiska personer omfattas till exempel en delägarbeskattad juridisk person, en trust eller en stiftelse (jfr 2 kap. 22 § i lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton).

Enligt *andra stycket* undantas offentliga organ från definitionen av enhet. Med offentliga organ avses svenska statliga och kommunala myndigheter. Uttrycket ”till någon av dessa hörande organ” avser t.ex. kommunalförbund. Bestämmelsen saknar direkt motsvarighet i direktivet, där myndigheter i stället är en del av definitionen av myndighetsenhet i artikel 3.9.

Det framgår av *tredje stycket* att utländska motsvarigheter till de offentliga organ som nämns i andra stycket också omfattas av begreppet offentliga organ.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.1.

Koncern

7 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.3 i direktivet och artikel 1.2.2 i modellreglerna. I paragrafen definieras uttrycket koncern.

Av *första stycket första punkten* framgår att enheterna, för att utgöra en koncern, ska vara förenade genom ägande eller kontroll på så sätt att dessa enheters tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden ingår i moderföretagets koncernredovisning eller är undantagna från moderföretagets koncernredovisning endast på grund av enhetens ringa storlek, väsentlighet eller på grund av att enheten hålls för försäljning.

Det torde för det mesta vara enkelt att avgöra om ett ägande föreligger t.ex. att en enhet äger andelar i en annan enhet som innebär enheten har ett bestämmande inflytande i den andra enheten. Vad avser kontroll så kan det vara fråga om när det bestämmande inflytandet i en enhet inte härrör från ägande utan genom ett eller flera avtalsenliga åtaganden.

Koncernredovisning definieras i 19 §. En koncernredovisning kan vara upprättad i enlighet med t.ex. IFRS. Om någon koncernredovisning inte har upprättats kan det ändå vara fråga om en koncern utifrån 19 § p.4 då ett test ska göras vad avser en presumtiv konsolidering dvs. hänsyn tas till vad som hade gällt om moderföretaget hade varit skyldigt att upprätta en koncernredovisning i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller godkänd redovisningsstandard. Det innebär att även situationer när enheternas tillgångar, skulder, inkomster, utgifter och kassaflöde inte konsolideras post för post i koncernredovisningen kan omfattas av koncernbegreppet.

Även enheter som undantas från moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek, väsentlighet eller på grund av att de innehåller försäljning ingår i koncernen. Dessa enheter ingår i koncernen

så länge moderföretaget har sådan kontroll över dem att de ska konsolideras enligt de generella kraven i den tillämpliga redovisningsstandarderna.

Begreppet allmänt erkänd redovisningsstandard definieras i 20 §. Begreppet godkänd redovisningsstandard definieras i 21 §.

I *första stycket andra punkten* finns en kompletterande koncerndefinition som omfattar ett fristående företag med ett eller flera fasta driftställen i andra stater. Genom bestämmelsen säkerställs att företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet genom fasta driftställen också omfattas av regelverket. En huvudenhet som har ett eller flera fasta driftställen omfattas av denna definition under förutsättning att enheten inte ingår i en annan koncern enligt första punkten. Bestämmelsen i andra punkten är inte tillämplig om enheten endast har ett statslöst fast driftställe enligt 1 kap. 12 § 4, eftersom ett sådant fast driftställe inte är erkänt enligt lagstiftningen i någon stat.

Av *andra stycket* framgår att den koncerndefinition som finns i första stycket inte ska få genomslag beträffande koncerndefinitioner i andra lagar.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.3.

Koncernenhet

8 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.2 i direktivet och artikel 1.3.1 i modellreglerna.

I paragrafen definieras uttrycket koncernenhet. Det är endast enheter som är koncernenheter, dvs. enheter som ingår i en multinationell eller nationell koncern, som omfattas av lagens tillämpningsområde enligt 1 kap. 3 §. Lagen gäller således inte för en enhet som inte ingår i en koncern, oavsett vilka intäkter en sådan enhet har.

Enligt *första punkten* är samtliga enheter som ingår i en koncern koncernenheter. Detta gäller under förutsättning att de inte är undantagna enheter enligt 1 kap. 4–7 §§. För denna bedömning är definitionen av koncern i 7 § och definitionen av koncernredovisning i 19 § och definitionen av allmänt erkänd redovisningsstandard i 20 § centrala.

I *andra punkten* anges att även ett fast driftställe till en huvudenhet som ingår i en koncern räknas som koncernenhet. Uttrycket fast driftställe definieras i 7 kap. 17 §. Ett fast driftställe till en huvudenhet som själv är en koncernenhet behandlas därmed som en separat koncernenhet.

I enlighet med artikel 1.3.2 i OECD:s modellregler, som saknar motsvarighet i direktivet, ska ett fast driftställe, som är en koncernenhet enligt bestämmelsen som här finns i punkt 2, behandlas som en separat enhet i förhållande till huvudenheten och andra fasta driftställen till den huvudenheten. Detta är av betydelse vid beräkningen av effektiv skattesats och tilläggsskatt i 3 kap. där beräkningen sker för respektive stat.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.2.

Svensk koncernenhet

9 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen definieras uttrycket svensk koncernenhet. Det är ett samlingsbegrepp för sådana enheter som efter bedömning enligt 1 kap. 10–16 §§ hör hemma i Sverige.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.6.

Moderföretag

10 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.14 i direktivet och artikel 1.4.1 i modellreglerna.

Paragrafen innehåller en definition av begreppet moderföretag. Definitionen är central för att avgöra exempelvis vilken redovisningsstandard som ska användas vid beräkning av det justerade resultatet och vilken enhet som är skattskyldig för tilläggsskatt.

Första punkten avser den vanligaste slaget av moderföretag som innebär att moderföretaget konsoliderar dotterföretagens tillgångar, skulder, inkomster, utgifter och kassaflöden post för post i koncernredovisningen. Ett företag som är moderföretag i förhållande till andra företag, men som själv är dotterföretag till ett annat moderföretag är inte moderföretag i nu avsedd mening.

Bestämmande inflytande definieras i 14 §.

Andra punkten gäller de koncerner som avses i 7 § 2, det vill säga koncerner som utgörs av en huvudenhet med ett eller flera fasta driftställen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.3.

Moderenhet

11 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.24 i direktivet och artikel 10.1.1 (parent entity) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller definitionen av begreppet moderenhet.

Med moderenhet avses (enligt *punkterna 1–3*) ett moderföretag som inte är en undantagen enhet, en mellanliggande moderenhet eller en delägd moderenhet. Moderföretag definieras i 10 §.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

Mellanliggande moderenhet

12 §

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.

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.

Definitionen är central för att avgöra vilken enhet som är skattskyldig för tilläggsskatt enligt 6 kap. Som framgår av definitionen kan en investeringsenhet eller ett fast driftställe inte utgöra en mellanliggande

moderenhet. Om ett fast driftställe äger andelar i en lågbeskattad koncernenhet anses andelarna tillhöra det fasta driftställets huvudenhet.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

Delägd moderenhet

13 §

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.

Med delägd moderenhet avses en koncernenhet som har ett direkt eller indirekt ett ägarintresse i en annan koncernenhet i koncernen (*andra punkten*). Vidare krävs att mer än 20 procent av ägarintresset i koncernenhetens vinst innehas direkt eller indirekt av en eller flera personer som inte är koncernenheter i koncernen, (*första punkten*).

Definitionen är central för att avgöra vilken enhet som är skattskyldig för tilläggsskatt enligt 6 kap.

Som framgår av definitionen kan ett moderföretag, en investeringsenhet eller ett fast driftställe inte utgöra en delägd moderenhet (*tredje punkten*). Om ett fast driftställe äger andelar i en lågbeskattad koncernenhet anses andelarna tillhöra det fasta driftställets huvudenhet.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

Ägande och kontroll

Bestämmande inflytande

14 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.21 i direktivet och artikel 10.1.1 (controlling interest) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller en definition av begreppet bestämmande inflytande.

Av paragrafens *första stycke första punkten* framgår att med bestämmande inflytande avses ett ägarintresse i en enhet där innehavaren är skyldig att post för post konsolidera enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard. En allmänt erkänd redovisningsstandard är t.ex. IFRS. I IFRS Standard 10 redogörs för när ett bestämmande inflytande ska anses föreligga.

Med bestämmande inflytande avses också, enligt *andra punkten*, ett ägarintresse i en enhet där innehavaren skulle ha varit skyldig att konsolidera tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden post för post om innehavaren hade upprättat koncernredovisning.

I *andra stycket* förtydligas att en huvudenhet alltid anses ha ett bestämmande inflytande över sina fasta driftställen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.3.

Ägarintresse

15 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.23 i direktivet och artikel 10.1.1 (ownership interest) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller definitionen av begreppet ägarintresse.

Begreppet ägarintresse är centralt för att t.ex. avgöra om en enhet tillhör en koncern och storleken på en moderenhets andel i en lågbeskattad koncernenhet.

Av paragrafen framgår att ett ägarintresse finns om det medför en rätt till andel i antingen vinst, eget kapital eller reserver. Det ska ha sin grund i ägande eller vad som motsvarar ägande. Såväl enheter som fast driftställe avses. Det finns inte något krav på att andelarna ska vara identiska. Det finns inte heller något krav på rösträtt, även om ett ägarintresse ofta medför rösträtt. Om reglerna inte särskilt anger att en viss sorts andel har företräde framför de övriga ska de ha lika vikt.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.3.

Ägarenhet

16 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.41 i direktivet och artikel 10.1.1 (constituent entity-owner) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller definitionen av begreppet ägarenhet.

Med ägarenhet avses en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern. Definitionen har bl.a. betydelse vad avser fördelning av medräknade skatter på utdelning till en ägarenhet i 3 kap. 28 §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.3.

Portföljinnehav

17 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.1 b i direktivet och artikel 10.1.1 (portfolio shareholding) i modellreglerna.

Paragrafen definierar portföljinnehav.

Utöver rätt till vinst, kapital och reserver beaktas även rösträtt. Rätt till röster återspeglar en medverkan från aktieägaren i enheten. Samtliga rättigheter läggs samman för att bedöma om tröskeln om tio procent är uppnådd. Detta gäller vid tidpunkten då vinsten delas ut eller andelar avyttras.

Utdelning från kortsiktiga portföljinnehav ska inkluderas i det justerade resultatet, medan utdelning från långsiktiga portföljinnehav ska undantas.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.

Redovisning, resultat och skatt

Redovisat resultat

18 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet men motsvaras av definitionen "financial accounting net income or loss" (FANIL) i artikel 3.1.2 i modellreglerna. Även i direktivet används samma begrepp i t.ex. artikel 15.

Detta begrepp motsvaras av det svenska begreppet "redovisat resultat". Begreppet är centralt då beräkningen av det justerade resultatet utgår från det redovisade resultatet. Det är dock inte den legala enhetens redovisning,

varken för en koncernenhet eller för ett moderföretag, som avses. I stället ska den legala enhetens redovisning justeras i enlighet med de redovisningsprinciper som moderföretaget använder vid upprättande av koncernredovisningen. Från sådana redovisningsprinciper ska dock ett undantag göras, då det inte ska ske någon eliminering av koncerninterna transaktioner.

Begreppet ”redovisat resultat” är tillämpligt i de situationer som ligger till grund för beräkningen av det justerade resultatet enligt 3 kap. 2–6 §§. Begreppet förekommer även andra kapitel i lagen, t.ex. i 7 kap. där det finns bestämmelser om hur det redovisade resultatet ska fördelas mellan olika enheter i vissa fall.

Övervägandena finns i avsnitt 8.4.

Koncernredovisning

19 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.6 i direktivet och artikel 10.1.1 (consolidated financial statements) i modellreglerna.

I paragrafen definieras uttrycket koncernredovisning.

Lagen bygger i hög grad på de redovisningsprinciper som används i koncernredovisningen, till exempel när det gäller att avgöra om två eller flera enheter utgör en koncern. Koncernredovisningen är även utgångspunkten för beräkningarna i 3 kap. Vidare utgår beloppsgränsen om 750 miljoner euro i 1 kap. 3 § från intäkterna i koncernredovisningen. Definitionen av koncernredovisning är därför central för lagens tillämpningsområde.

Av *punkten 1* framgår att med koncernredovisning avses en enhets redovisning som upprättats enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard och där tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden hos enheten och eventuella enheter som den har ett bestämmande inflytande över redovisas som en enda ekonomisk enhet. Vad som avses med allmänt erkänd redovisningsstandard framgår av 20 §. Bestämmande inflytande definieras i 14 §.

I *punkten 2* anges att med koncernredovisning avses även den redovisning som en enhet i en koncern enligt 7 § 2 upprättar enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard. Det är när en enhet har ett eller flera fasta driftställen i en annan stat under förutsättning att den inte ingår i en annan koncern.

Av *punkten 3* framgår att med koncernredovisning avses räkenskaper som upprättats av ett moderföretag, men inte i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard, och som senare har justerats för att förhindra eventuell betydande snedvridning av konkurrensen. Betydande snedvridning av konkurrensen definieras i 3 kap. 6 §.

I *punkten 4* regleras situationen när moderföretaget inte upprättar räkenskaper enligt 1, 2 eller 3. Då avses med koncernredovisning de räkenskaper som skulle ha upprättats om moderföretaget var skyldig att göra det enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard (*punkten a*). Som framgår av *punkten b* avses även en annan redovisningsstandard, under förutsättning att räkenskaperna har justerats för att förhindra eventuell betydande snedvridning av konkurrensen. I denna punkt regleras testet vad avser presumtiv konsolidering, det s.k. deemed consolidation-testet. Detta

kan bli aktuellt när ett moderföretag inte konsoliderar sina dotterföretag eftersom det inte finns någon lag eller förordning som kräver att moderföretaget upprättar koncernredovisningar i enlighet med IFRS eller en lokal god redovisningssed (GAAP). Ytterligare vägledning av tillämpningen av testet finns i de administrativa riktlinjer som publicerades den 1 februari 2023 (1.2. Deemed consolidation test [AG22.04.T3]).

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.4.

Allmänt erkänd redovisningsstandard

20 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.25 i direktivet och artikel 10.1.1 (acceptable financial accounting standard) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller definitionen av en allmänt erkänd redovisningsstandard.

En allmänt erkänd redovisningsstandard är IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002(8)). Allmänt erkända redovisningsstandarder är även de allmänt erkända redovisningsprinciperna i vissa angivna länder. Hänvisningen till förordningen är dynamisk och avser alltså förordningen i den vid varje tidpunkt gällande lydelsen.

Enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad inom EU upprätta koncernredovisning i enlighet med de internationella redovisningsstandarder (IFRS) som antagits av EU. Reglerade marknader i Sverige är för närvarande NASDAQ Stockholm AB och Nordic Growth Market NGM AB.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2 och 6.1.4.

Godkänd redovisningsstandard

21 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.26 i direktivet och artikel 10.1.1 (authorised financial accounting Standard och authorised accounting body) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller definitionen av en godkänd redovisningsstandard och ett godkänt redovisningsorgan.

Av *första stycket* framgår att med en godkänd redovisningsstandard avses allmänt erkända redovisningsprinciper som är tillåtna av ett godkänt redovisningsorgan i den stat där enheten hör hemma.

Om en godkänd redovisningsstandard är en lokalt accepterad standard som inte räknas upp i 20 §, ska resultatet jämföras med det förväntade resultatet enligt IFRS för att avgöra om det uppstår några väsentliga skillnader. Om det uppstår sådana skillnader ska poster och transaktioner justeras för att förhindra betydande snedvridning av konkurrensen. Det antas dock att en godkänd redovisningsstandard som i allt väsentligt överensstämmer med IFRS inte kommer att leda till sådan snedvridning av konkurrensen. I Sverige är t.ex. K3-regelverket en godkänd redovisningsstandard.

Av *andra stycket* framgår att ett godkänt redovisningsorgan är det organ i en stat som har rättslig behörighet att föreskriva, fastställa eller godta redovisningsstandarder. I Sverige är t.ex. Bokföringsnämnden ett sådant godkänt redovisningsorgan.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.4.

Räkenskapsår

22 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.7 i direktivet och artikel 10.1.1 (fiscal year) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller definitionen av räkenskapsår.

I andra skatterättsliga författningar utgår bedömningar och beräkningar normalt från förhållandena under beskattningsåret. Systemet för tilläggs-skatt berör dock stora koncerner och reglerna om tilläggs-skatt grundar sig på de redovisningsprinciper som används i koncernredovisningen. Koncernredovisningen är en särskild årsredovisning som ett moderföretag upprättar utöver sin vanliga årsredovisning och den period som en årsredovisning ska omfatta är ett räkenskapsår. Beräkningar och bedömningar enligt denna lag utgår därför från förhållandena under det aktuella räkenskapsåret eller ett tidigare angivet räkenskapsår.

Vanligtvis är det enligt *första stycket* moderföretagets räkenskapsår som är relevant för koncernen. Moderföretagets räkenskapsår motsvarar normalt tolv månader.

I *andra stycket* anges vad som gäller om moderföretaget inte upprättar koncernredovisning enligt 2 kap. 19 § punkten 4 lagen om tilläggs-skatt. I så fall är det kalenderår som är räkenskapsår.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

Bokfört nettovärde av materiella tillgångar

23 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.29 i direktivet och artikel 10.1.1 (net book value of tangible assets) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller en definition av bokfört nettovärde av materiella tillgångar.

Begreppet bokfört nettovärde av materiella tillgångar har betydelse för allokeringen av kompletterande tilläggs-skatt enligt 6 kap. 11–13 §§ och undantaget för en koncerns inledande fas av internationell verksamhet enligt 6 kap. 16 §.

Det bokförda nettovärdet beräknas stat för stat för de koncernenheter, inkluderat fasta driftställen, som hör hemma i staten. Även värdet för materiella tillgångar som inte är föremål för avskrivning ska beaktas. Genom att använda ett genomsnittligt värde tas hänsyn till stora förändringar under beskattningsåret.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.1.

Beskattningsår

24 §

Paragrafen saknar motsvarighet i direktivet.

I paragrafen definieras begreppet beskattningsår.

Med beskattningsår avses det år som motsvarar moderföretagets räkenskapsår. Begreppet syftar därmed inte på de enskilda enheternas utan moderföretagets räkenskapsår. Beräkningar och bedömningar enligt lagen avser normalt förhållandena under det aktuella räkenskapsåret eller ett tidigare angivet räkenskapsår. Beskattningsår har betydelse för tillämpning av bestämmelser som reglerar förfarandet vid uttag av skatten.

Övervägandena finns i avsnitt 16.3.

Minimiskattesats

25 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.15 i direktivet och artikel 10.1.1 (minimum rate) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller definitionen av minimiskattesatsen.

Av paragrafen framgår att minimiskattesatsen är 15 procent.

Övervägandena finns i avsnitt 7.4.

System för beskattning av kontrollerade utländska bolag

26 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.17 i direktivet och artikel 10.1.1 (controlled foreign company tax regime) i modellreglerna.

I paragrafen finns definitionen av begreppet system för beskattning av kontrollerade utländska bolag. Ett sådant system kallas också *controlled foreign company tax regime* (CFC-regler). Det finns bestämmelser om kontrollerade utländska bolag på ett flertal ställen i lagen om tilläggsskatt. Svenska CFC-regler, dvs. bestämmelser om beskattning i vissa fall av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster, finns i 39 a kap. IL. Där används dock inte begreppet CFC.

En huvudregel för tilläggsskatt är inte ett sådant system som avses i bestämmelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 13.8.

Kvalificerat imputationsbelopp

27 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.37 i direktivet och artikel 10.1.1 i modellreglerna (qualified imputation tax).

I paragrafen definieras kvalificerat imputationsbelopp.

Definitionerna av ett kvalificerat imputationsbelopp och icke kvalificerat återbetalningsbart imputationsbelopp (28 §) kräver båda en granskning av en jurisdiktions regelverk för kreditering och återbetalning av bolagsskattebelopp som betalas genom imputeringsegelverk. När egenskaperna hos en viss jurisdiktions regelverk har fastställts att fungera på det sätt som anges i dessa definitioner eller det har fastställts i vilken utsträckning de fungerar på det sätt som anges i dessa definitioner så är det inte nödvändigt att pröva om enskilda skattebetalningar eller individuella krediter eller återbetalningar är av den typ som nämns i dessa definitioner. Om jurisdiktionen ändrar sin nationella skattelagstiftning för kreditering eller återbetalning av betald bolagsskatt, eller vad avser tillämpliga skattesatser, måste det omprövas huruvida dessa regelverk fungerar eller inte fungerar på det sätt som anges i dessa definitioner, eller i vilken

utsträckning regelverket fungerar eller inte fungerar på detta sätt. Definitionen av ett kvalificerat imputationsbelopp innehåller mycket specifika krav när det gäller beskattningen av utdelningsmottagarna för att säkerställa att återbetalningen eller avräkningen verkligen är en mekanism för att säkerställa en enda skattenivå. Övervägandena finns i avsnitt 7.5.

Icke kvalificerat imputationsbelopp

28 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.37 i direktivet och artikel 10.1.1 (disqualified refundable imputation tax) i modellreglerna.

I paragrafen definieras icke kvalificerat imputationsbelopp. Icke kvalificerade imputationsbelopp kan inte utgöra en medräknad skatt och beaktas inte vid beräkningen av effektiv skattesats för en stat.

Ett icke kvalificerat imputationsbelopp är en skatt som påförs en inkomst (första punkten), men återbetalas eller medför en skattekredit när inkomsten delas ut. Det skiljer sig från kvalificerade imputationsbelopp genom att det inte resulterar i enkelbeskattning. Det beror på att skatten återbetalas även om mottagaren av utdelningen inte är föremål för beskattning på inkomsten. Resultatet [av kriterierna i första-tredje punkterna] blir att inkomsten blir obeskattad hos såväl företaget som dess ägare.

En skatt som annars skulle uppfylla kraven på ett kvalificerat imputationsbelopp (27 §, se kommentar ovan) utgör ett icke kvalificerat imputationsbelopp om ägarna är föremål för beskattning under minimiskattesatsen på inkomsten.

En skatt som påförs mottagaren av en utdelning, men som hålls inne av det utdelande företaget är inte ett icke kvalificerat imputationsbelopp.

Ytterligare ledning avseende icke kvalificerat imputationsbelopp finns i kommentaren till modellreglerna, (punkterna 128–133).

Övervägandena finns i avsnitt 7.5.

Kvalificerat skattetillgodohavande

29 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.38 i direktivet och artikel 10.1.1 (qualified refundable tax credit) i modellreglerna.

Ett kvalificerat skattetillgodohavande behandlas som inkomst enligt lagen. Det påverkar det justerade resultatet och därmed beräkningen av effektiv skattesats. Det sänker inte koncernenhetens skattekostnad det år då återbetalningen eller krediten tas ut.

Med kontant betalning eller motsvarande avses checkar, kortsiktiga statliga låneinstrument och annat som behandlas som kontant betalning enligt den redovisningsstandard som används i koncernredovisningen.

Ytterligare ledning avseende kvalificerat skattetillgodohavande finns i punkt 134–138 i kommentaren till modellreglerna artikel 10.

Övervägandena finns i avsnitt 7.6.

Icke kvalificerat skattetillgodohavande

30 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.39 i direktivet och artikel 10.1.1 (non-qualified refundable tax credit) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller definitionen av icke kvalificerat skattetillgodohavande.

Av paragrafen följer att ett icke kvalificerat skattetillgodohavande ska vara helt eller delvis återbetalningsbart. Ett sådant skattetillgodohavande undantas från inkomsten, men sänker skattekostnaden det år då återbetalningen eller krediten tas ut.

Övervägandena finns i avsnitt 7.6.

Berättigat utdelningsskattesystem

31 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.42 i direktivet och artikel 10.1.1 (eligible distribution tax system) i modellreglerna.

Paragrafen innehåller definitionen av berättigat utdelningsskattesystem.

Särskilda regler krävs för sådana bolagsskattesystem, eftersom skatt huvudsakligen påförs bolagets inkomst när den delas ut eller anses delas ut till aktieägarna (*första punkten*). Av paragrafen framgår vidare att en förutsättning för att det ska anses vara ett berättigat utdelningssystem är att skattesatsen som minst motsvarar minimiskattesatsen (*andra punkten*) samt att bolagsskattesystemet var i kraft senast den 1 juli 2021 (*tredje punkten*).

Ytterligare ledning avseende berättigat utdelningsskattesystem finns i kommentaren till modellreglerna, punkterna 12–17.

Övervägandena finns i avsnitt 7.7.

Särskilda subjekt

Myndighetsenhet

32 §

Paragrafen motsvarar del av 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. 4 §.

I direktivets artikel 3.9 ryms både myndigheter och vissa av myndigheter helägda enheter inom samma definition. I den svenska lagen har en uppdelning skett mellan å ena sidan myndigheterna själva, vilka definieras som offentliga organ i 2 kap. 6 §, och av myndigheter ägda enheter. Bara sådana enheter som ägs av offentliga organ och som uppfyller kriterierna i den nu aktuella definitionen, utgör myndighetsenheter.

I *första stycket första punkten* anges att det ska röra sig om en enhet som helt och hållet ägs av ett offentligt organ. Ägandet kan vara indirekt men måste omfatta 100 procent av den ägda enheten.

Av *andra punkten* framgår att enheten inte får bedriva handel eller näringsverksamhet och att den som huvudsakligt ändamål ska ha att antingen fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter, eller 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 organet. Att en verksamhet har vissa kommersiella inslag eller utförs på ett sätt som allmänt motsvarar handelsverksamhet eller näringsverksamhet hindrar inte att det kan vara frågan om en myndighetsenhet. Det kan vara en myndighetsenhet om verksamheten utförs som ett led i förvaltningsuppdraget. Då anses det inte vara frågan om handel eller näringsverksamhet. Ett exempel är ett kommunalt företag som bedriver kollektivtrafik. Kommersiella företag som ägs av ett offentligt organ kan däremot inte utgöra myndighetsenheter, även om de ägs eller kontrolleras av en myndighet. Ett exempel kan vara elhandelsbolag.

Uttrycket ”offentliga förvaltningsuppgifter” är ett vitt begrepp som är avsett att innefatta verksamhet såsom att tillhandahålla offentlig hälso- och sjukvård, utbildning eller offentlig infrastruktur. Vidare innefattas verksamhet som består i att säkerställa försvarsförmåga och brottsbekämpning inom staten.

Villkoret i *andra punkten b* är avsett att innefatta bland annat enheter som är statliga investeringsfonder, även sådana som inrättats som bolag, som stater typiskt sett använder för att inneha eller förvalta sina investeringar.

Utöver de nu nämnda kraven gäller i *tredje* och *fjärde punkten* krav på redovisningsskyldighet till uppdragsgivaren och att tillgångarna inte får överföras till enskild utan ska tillfalla det allmänna om verksamheten läggs ner.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.3.

Internationell organisation

33 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.10 i direktivet och artikel 10.1.1 (international organisation) i modellreglerna.

I paragrafen definieras uttrycket internationell organisation. Dessa är undantagna enheter enligt 1 kap. 4 §. Av paragrafen framgår att det ska vara fråga om en mellanstatlig eller en överstatlig organisation som uppfyller vissa särskilt angivna kriterier (första stycket punkterna 1–3). Enligt *andra stycket* avses även en institution eller ett organ som helt ägs av en internationell organisation.

Definitionen är i linje med definitionen i OECD:s standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. De internationella organisationer som avses är för svensk del i första hand sådana som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.4.

Ideell organisation

34 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.11 i direktivet och artikel 10.1.1 (non-profit organisation) i modellreglerna.

I paragrafen definieras uttrycket ideell organisation. Sådana organisationer är undantagna enheter enligt 1 kap. 4 §.

Definitionen omfattar enligt *punkten 1* enheter som ägnar sig åt välgörande ändamål eller i övrigt ägnar sig åt verksamhet som är till nytta för det allmänna samt vissa andra organisationer utan vinstsyfte.

Av *punkten 2* följer att enhetens inkomster också ska vara i väsentlig mån befriade från inkomstskatt i den stat där dem har hemvist. För svenskt vidkommande regleras sådan skattebefrielse i 7 kap. IL.

Av *punkterna 3–5* följer vidare att enheten inte får ha några ägare eller medlemmar med vinstintressen och där uppställs också vissa begränsningar avseende hur enhetens medel får användas. Vid en upplösning måste också enhetens tillgångar tillfalla antingen en annan ideell organisation eller ett offentligt organ.

I *punkten 6* klargörs att en enhet som bedriver handel eller annan verksamhet som inte har direkt samband med de ändamål för vilka den etablerades, inte omfattas av definitionen av ideell organisation. Bestämelsen medför dock inte att en enhet vars verksamhet innefattar försäljning av exempelvis tröjor eller andra produkter med enhetens logotyp i syfte att samla in pengar till organisationen utesluts eftersom verksamhet som syftar till att finansiera den allmännyttiga verksamheten anses ha ett direkt samband med de ändamål för vilka organisationen etablerades. En enhet som endast säljer produkter uppfyller dock inte villkoret i andra stycket, oavsett om enheten ger bort vinsten från försäljningen till välgörande ändamål.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.5.

Pensionsenhet

35 §

Paragrafen motsvarar delar av artikel 3.33 i direktivet och artikel 10.1.1 (pension fund) i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att pensionsenhet är ett samlingsnamn avseende pensionsfonder, som definieras i 36 §, och investeringsenheter för pensioner, som definieras i 37 §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.6.

Pensionsfond

36 §

Paragrafen motsvarar delar av artikel 3.33 i direktivet och artikel 10.1.1 (pension fund) i modellreglerna.

I paragrafen definieras uttrycket pensionsfond. Pensionsfonder är undantagna enheter enligt 1 kap. 4 §.

Definitionen i *första stycket* är i linje med definitionen av *pension fund* i artikel 3.1 ii i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet med tillhörande kommentar, med beaktande av skillnaden mellan skatteavtalsrätt och denna lag. Definitionen skiljer sig från den definitionen genom att en stiftelse eller annan juridisk konstruktion kan utgöra en pensionsfond enligt denna lag. Definitionen gäller såväl offentliga som privata pensionsfonder.

I *andra stycket* anges de ytterligare förutsättningar som ska vara uppfyllda för att det ska röra sig om en pensionsfond. Enligt *första punkten* kan det röra sig om en enhet som uteslutande eller så gott som uteslutande

sysslar med att administrera eller tillhandahålla pensionsförmåner och som omfattas av regulatorisk lagstiftning avseende pensionsfonder eller pensionsföretag, i den stat där enheten hör hemma. *Andra punkten* omfattar situationer där en enhet i och för sig inte är föremål för reglering som en pensionsfond, men då enheten administrerar och tillhandahåller pensionsförmåner som på annat sätt är tryggade genom nationell rätt. Dessutom ska pensionsförmånerna finansieras av en samling av tillgångar som förvaltas för att tillgodose att pensionsförpliktelser infrias. Det kan avse ett moderföretags förvaltning av en pensionsfond för att tillgodose pensionsförmåner till dess anställda och där dessa förmåner är tryggade genom nationell rätt.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.6.

Investeringsenhet för pensioner

37 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.34 i direktivet och artikel 10.1.1 (pension services entity) i modellavtalet.

I paragrafen definieras uttrycket investeringsenhet för pensioner. Dessa är i likhet med pensionsenheter (35 §) undantagna enheter enligt 1 kap. 4 §.

Definitionen ansluter till definitionen av *recognized pension* fund i artikel 3.1 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet med tillhörande kommentar, med beaktande av skillnaden mellan skatteavtalsrätt och denna lag.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.6.

Investeringsenhet

38 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.30 i direktivet artikel 10.1.1 (investment entity) i modellreglerna.

I paragrafen definieras begreppet investeringsenhet.

Av *första stycket* framgår att investeringsenhet är ett samlingsnamn avseende investeringsfonder, som definieras i 39 §, och fastighetsinvesteringsföretag, som definieras i 40 §. Investeringsfonder och fastighetsinvesteringsföretag som är moderföretag är undantagna från lagens tillämpningsområde enligt 1 kap. 4 §.

I *andra stycket* anges att begreppet investeringsenhet även omfattar en enhet som till minst 95 procent ägs av en investeringsfond eller ett fastighetsinvesteringsföretag, om vissa ytterligare förutsättningar är uppfyllda. Detta gäller under förutsättning att dotterföretaget uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet som består i att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för ägaren. Ett indirekt ägarförhållande jämförs med ett direkt ägande endast om samtliga enheter i ägarkedjan är investeringsfonder eller fastighetsinvesteringsföretag.

I *tredje stycket* anges att begreppet investeringsenhet även omfattar en enhet som till minst 85 procent ägs av en investeringsfond eller ett fastighetsinvesteringsföretag, om vissa ytterligare förutsättningar är uppfyllda. Detta gäller under förutsättning att dotterföretagets inkomst

uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar, kapitalvinster eller kapitalförluster som undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Vilka utdelningar, vinster och förluster som inte ingår i det justerade resultatet framgår av 3 kap. 9 och 10 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

Investeringsfond

39 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.31 i direktivet och artikel 10.1.1 (investment fund) i modellreglerna.

I paragrafen definieras begreppet investeringsfond. Begreppet bygger på definitionen av investeringsenhet i IFRS 10 och Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU av den 8 juni 2011 om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiv 2003/41/EG och 2009/65/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010. Direktivet har genomförts i svensk rätt genom lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Lagen reglerar verksamhet avseende sådana fonder som inte är värdepappersfonder enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder, till exempel specialfonder, hedgefonder, riskkapitalfonder och fastighetsfonder.

För att uppfylla definitionen måste en enhet uppfylla samtliga kriterier i punkt 1–7.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.7.

Fastighetsinvesteringsföretag

40 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.32 i direktivet och artikel 10.1.1 (real estate investment vehicle) i modellreglerna.

I paragrafen definieras begreppet fastighetsinvesteringsföretag. Begreppet bygger på bestämmelsen angående *special tax regime* från punkt 86 till kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.

Enheten ska vara föremål för beskattning endast i ett led, det vill säga enkelbeskattning. Beskattningen ska ske senast ett år efter räkenskapsårets utgång och kan ske antingen hos enheten själv eller hos dess ägare.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.8.

Försäkringsinvesteringsenhet

41 §

Paragrafen motsvarar artikel 42.1 i direktivet och artikel 10.1.1 (insurance investment entity) i modellreglerna.

I paragrafen definieras begreppet försäkringsinvesteringsföretag. Det rör sig om en enhet som i princip uppfyller kriterierna för att vara antingen en investeringsfond eller ett fastighetsinvesteringsföretag, men som i stället för de vida ägarkretsar som förutsätts för sådana enheter, är helägt av försäkringsbolag. Försäkringsinvesteringsföretaget ska vidare vara etablerat med anledning av skyldigheter enligt ett försäkrings- eller livränteavtal.

Ett försäkringsinvesteringsföretag kan ägas av en eller flera ägareheter inom samma koncern. Ägareheterna ska vara föremål för särskild lagstiftning som gäller försäkringsbolag i den stat där den hör hemma. Detta krav kan vara uppfyllt om försäkringsinvesteringsenheten ägs av en delägarbeskattad enhet som är föremål för sådan lagstiftning.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

Förfarande

Tilläggs-katterapport

42 §

I paragrafen definieras begreppet tilläggs-katterapport. Definitionen saknar direkt motsvarighet i direktivet.

Begreppet syftar på en sådan redovisning som ska lämnas enligt artikel 44 i direktivet. I direktivet kallas redovisningen för deklaration med information om tilläggs-katt. Någon definition av begreppet finns dock inte i direktivet.

Av paragrafen framgår att det med tilläggs-katterapport avses en sådan tilläggs-katterapport som ska lämnas enligt 33 d kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Övervägandena finns i avsnitt 16.3.

Rapporterande enhet

43 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.8 i direktivet och artikel 10.1.1 (filing constituent entity).

I paragrafen definieras uttrycket rapporterande enhet. Med en sådan enhet avses en enhet som lämnar tilläggs-katterapport.

Övervägandena finns i avsnitt 16.3.

Övrigt

Lågbeskattad koncernenhet

44 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.19 i direktivet och artikel 10.1.1 (low-taxed constituent entity) i modellreglerna.

I paragrafen finns definitionen av uttrycket lågbeskattad koncernenhet.

Enligt den *första punkten* omfattas en koncernenhet som hör hemma i en lågbeskattad stat av uttrycket lågbeskattad koncernenhet. En koncernenhet som är statslös kan också omfattas av uttrycket, enligt förutsättningarna som anges i *andra punkten*.

Övervägandena finns i avsnitt 7.8.

Lågbeskattad stat

45 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.35 i direktivet och artikel 10.1.1 (low tax jurisdiction) i modellreglerna.

I paragrafen definieras uttrycket lågbeskattad stat. Av *punkterna 1–2* framgår att det ska finnas en justerad vinst och att den effektiva skattesatsen i staten är lägre än minimiskattesatsen.

Övervägandena finns i avsnitt 7.8.

Stat

46 §

I paragrafen definieras uttrycket stat. Definitionen saknar direkt motsvarighet i direktivet.

I direktivet och modellreglerna används begreppet jurisdiktion. I kommentaren till modellreglerna (punkt 177 i kommentaren till artikel 10.3 i modellreglerna) anges att uttrycket ska följa definitionen av skattejurisdiktion som används i land-för-land-rapporter. Vid tillämpningen av lagen omfattas således även en icke-statlig jurisdiktion som har skattemässig autonomi i fråga om bolagsskatt (prop. 2022/23:88 s. 25).

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.2.

Modellreglerna

47 § I paragrafen definieras uttrycket modellreglerna. Definitionen saknar direkt motsvarighet i direktivet. Med modellreglerna avses the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Regelverket är framtaget inom ramen för ett internationellt samarbete inom OECD och G20, i det så kallade Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, förkortat det inkluderande ramverket (IF) som arbetar med att motverka skattebaseroering och vinstförflyttning ("Base Erosion and Profit Shifting", BEPS). 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), den så kallade kommentaren, som godkänts av IF. Kommentaren syftar till att klargöra tolkning och tillämpning av reglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 7.9.

3 kap. Beräkning av tilläggsskattebeloppet

1 §

I paragrafen finns en inledning till kapitlet där det framgår att det finns bestämmelser om beräkning av det justerade resultatet, justerad skattekostnad för beräkning av den effektiva skattesatsen samt om beräkning av tilläggsskattebelopp.

Beräkning av det justerade resultatet

Huvudregel

2 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.36 och 15.1 i direktivet och artikel 3.1.1 och 3.1.2 i modellreglerna.

I paragrafen finns i *första stycket* en inledande och övergripande bestämmelse om det justerade resultatet. Det justerade resultatet är centralt

vid beräkningen av om enhetens inkomster är lågbeskattade eller inte. Det är det justerade resultatet som ska jämföras med den justerade skattekostnaden för att få fram den effektiva skattesatsen.

Denna och de efterföljande bestämmelserna som innehåller undantagsregler i förhållande till bestämmelsen är hämtade från artikel 15 i direktivet.

Beräkningen av det justerade resultatet utgår från redovisningen. Det är dock inte den legala redovisningen, varken för enheten eller moderföretaget, som ska användas vid beräkning av justerat resultat, justerad skattekostnad och därmed vid beräkning av den effektiva skattesatsen. Enligt huvudregeln som finns i paragrafen, som handlar om vilken redovisning som ska vara utgångspunkt för resultaträkningen, ska den legala enhetens redovisning justeras i enlighet med moderföretagets redovisningsprinciper.

Efter att enhetens redovisning justerats utifrån moderföretagets principer i koncernredovisningen ska de skattemässiga justeringarna göras. Detta uttrycks i lagen som att en koncernenhets justerade resultat är det resultat som enheten skulle ha redovisat om den upprättat räkenskaper med ledning av de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets konsoliderade årsredovisning och justerat det resultatet utifrån de särskilda skattemässiga justeringarna som redovisas i efterkommande bestämmelser.

Av *första strecksatsen* framgår principen att det resultat för koncernenheten som ska användas ska innehålla resultateffekterna av koncerninterna transaktioner, trots att dessa eliminerats i koncernredovisningen. Av *andra strecksatsen* framgår de justeringar som ska göras.

I *andra stycket* finns en upplysning om att det finns ytterligare bestämmelser som kan påverka det justerade resultatet i 4 kap., 5 kap. och 7 kap. Sådana bestämmelser finns exempelvis i 5 kap. 15 och 16 §§, 7 kap. 6–11 §§ (bestämmelser om hur det redovisade resultatet och redovisade skatter ska fördelas vad gäller sådana enheter) 7 kap. 12–16 §§ (bestämmelser som rör det justerade resultatet för delägarbeskattade enheter), 7 kap. 19–22 och 25–26 §§ (bestämmelser om hur det redovisade resultatet och redovisade skatter ska fördelas mellan huvudenhet och ett fast driftställe) samt 7 kap. 23 och 24 (bestämmelser som rör det justerade resultatet för sådana enheter). I *andra stycket* finns också en hänvisning till 7 kap. 50 § där det finns en bestämmelse om de värden som resultatberäkningen ska baseras på för förvärvade enheter. För sådana enheter ska resultatberäkningen baseras på de historiska anskaffningsvärdena för enheten och inte de värden som gäller i koncernredovisningen.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.1.

Moderföretaget upprättar inte koncernredovisning

3 §

Paragrafen motsvarar artikel 15.4 och 15.6 i direktivet och artikel 10.1.1 (consolidated financial statements) och (material competitive distortion) i modellreglerna.

Paragrafen behandlar vad som ska gälla om moderföretaget enligt de undantagsregler som kan finnas i redovisningslagstiftning inte upprättar koncernredovisning. Av *första stycket* framgår att i sådant fall ska

resultatet i stället beräknas utifrån den redovisning som skulle ha upprättats enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard om företaget hade varit skyldigt att upprätta koncernredovisning med motsvarande justeringar. Enligt *andra stycket* får resultatet i stället beräknas utifrån en godkänd redovisningsstandard. Detta gäller om resultatet justeras när det krävs för att skillnaderna i redovisningsprinciper inte ska leda till en betydande snedvridning av konkurrensen.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.1.

Moderföretaget upprättar inte koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard

4 §

Paragrafen motsvarar artikel 15.3 och 15.6 i direktivet och artikel 10.1.1 (material kompetitive distortion) i modellreglerna.

I paragrafen anges vad som ska gälla om moderföretaget inte upprättar sin koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard.

I en sådan situation ska resultatet justeras så att det inte påverkas av de skillnader i redovisningsprinciper som finns mellan en sådan redovisningsstandard och den som moderföretaget tillämpar. Detta gäller om det krävs för att skillnaderna inte ska leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.1.

Alternativregel för beräkningen

5 §

Paragrafen motsvarar artikel 15.2 i direktivet och artikel 3.1.3 i modellreglerna.

I paragrafen finns en generell bestämmelse som ger möjlighet att beräkna det justerade resultatet enligt 2 § med utgångspunkt i en annan allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard. Det gäller under vissa förutsättningar som anges i punkterna 1–4.

Det ställs för det första krav på att det inte ska vara skäligt att ha moderföretagets redovisningsprinciper som utgångspunkt (den *första punkten*). Enligt *andra punkten* måste den alternativa redovisningsstandardens vara den som tillämpas i koncernenhetens räkenskaper.

Därutöver ska uppgifterna i räkenskaperna vara tillförlitliga, vilket följer av den *tredje punkten*.

Slutligen är det enligt den *fjärde punkten* en förutsättning för att tillämpa den alternativa redovisningsstandardens, att resultatet justeras i de fall skillnaderna blir för stora. Det ska justeras om det i förhållande till ett resultat enligt huvudregeln i 2 § ger permanenta skillnader som överstiger en miljon euro till följd av tillämpningen av en redovisningsprincip eller en enskild redovisningsstandard. För att bestämmelsen ska bli tillämplig ska det inte vara fråga om rena tidsmässiga skillnader i hanteringen av en viss post, dvs. att en post tas upp som intäkt eller kostnadsförs i en annan takt enligt de olika standarderna. Det ska i stället vara fråga om olik behandling som är principiell. I kommentaren till modellreglerna (p. 16 till Artikel 3) exemplifieras detta med ett finansiellt instrument som

klassificeras som skuld enligt moderföretagets redovisning men som eget kapital enligt den andra redovisningsstandarden. Eftersom räntor och utdelningar behandlas olika leder en sådan skillnad i klassificering till en permanent skillnad.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.1.

Ytterligare beräkningsregel för nationell tilläggsskatt

6 §

Paragrafen motsvarar artikel 15.5 i direktivet och artikel 10.1.1 (consolidated financial statements) i modellreglerna.

I paragrafen anges ett ytterligare alternativ avseende vilken redovisning som kan läggas till grund för beräkningen. Denna bestämmelse gäller bara avseende nationell tilläggsskatt och gäller utöver bestämmelserna i 2–5 §§. Av paragrafen framgår att det den redovisningsstandard som används för att fastställa resultatet för koncernenheter i en stat inte behöver vara samma som den som används i koncernredovisningen. Resultatet får i stället fastställas i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard. I fråga om en godkänd redovisningsstandard gäller det bara under förutsättning att resultatet justeras för att undvika en betydande snedvridning av konkurrensen enligt 7 § (se nedan).

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.1.

Snedvridning av konkurrensen

7 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.27 i direktivet och 10.1.1 (material competitive distortion) i modellreglerna.

I paragrafen anges vad som avses med en betydande snedvridning av konkurrensen. En sådan snedvridning ska anses uppstå om tillämpningen av en redovisningsprincip eller ett särskilt förfarande enligt allmänt godtagbara redovisningsprinciper för koncernen som helhet i jämförelse med IFRS leder till skillnader under ett räkenskapsår som uppgår till mer än 75 miljoner euro. Den hänvisning som görs i paragrafen till förordning (EG) nr 1606/2002 är dynamisk och avser alltså förordningen i den vid varje tidpunkt gällande lydelsen.

Bestämmelsen får betydelse vid tillämpning av de bestämmelser som ger utrymme för att använda redovisningsstandarder eller redovisningsprinciper som avviker från det som anses vara den mest lämpliga standarden eller principen. Dessa alternativa standarder eller principer får bara användas om den inte leder till en betydande snedvridning av konkurrensen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.2 och 6.1.4.

Nettoskattkostnaden

8 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.2 a i direktivet, samt artikel 3.2.1. a i modellreglerna. Av paragrafens *första stycke* framgår att det redovisade resultatet ska justeras, så att det inte påverkas av nettoskattkostnaderna.

Vad som är nettoskattekostnader definieras i artikel 16.1 a i direktivet och i artikel 10.1.1 i modellreglerna. I paragrafen finns denna uppräkningslista i *andra stycket*. De skatter som räknas upp är:

1. aktuella och uppskjutna medräknade skatter som har kostnadsförts inklusive medräknade skatter avseende inkomster som är undantagna vid beräkningen av det justerade resultatet,

2. uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till en förlust under året,

3. tilläggsskatt, och

4. icke kvalificerat imputationsbelopp.

Punkten 1 avser alla skatter som behandlas som ”medräknade skatter” (se 24–27 §§) och som har kostnadsförts i resultaträkningen. Detta gäller oavsett om posten är bokförd som en del av årets skattekostnad eller som en rörelsekostnad. Såväl direktivet som modellreglerna talar om ”current and deferred covered taxes”. I lagtexten används ordet ”aktuella” för att återspegla direktivets ”current”, vilket motsvarar det vedertagna svenska uttrycket. Uttrycket ”aktuell skatt” innebär sådan skatt som belöper på årets skattepliktiga resultat medan ”uppskjuten skatt” är sådan skatt som kommer att betalas i framtiden och som beror på temporära skillnader mellan den skattemässiga och redovisningsmässiga resultatredovisningen. Ett exempel på när en temporär skillnad uppstår gäller tillgångar som skrivs av snabbare skattemässigt än redovisningsmässigt. De år som den skattemässiga avskrivningen är större än den redovisningsmässiga uppkommer en uppskjuten skattekostnad. Denna återförs sedan successivt de år då den bokföringsmässiga kostnaden är större än den skattemässiga. Av sista ledet framgår att även skatter avseende inkomster som är undantagna vid beräkningen av det justerade resultatet ska återläggas. Sådana skatter får dock inte räknas med när den justerade skattekostnaden beräknas (30 §). Det innebär att fler skattekostnader ska räknas bort från det justerade resultatet än som behandlas som medräknade skatter. Det finns därmed inte symmetri mellan de reglerna. Skälet till detta är att den effektiva skattesatsen annars skulle bli för hög.

Punkten 2 gäller uppskjutna skattefordringar. Sådana bokförs när företaget redovisar en förlust som kommer att generera framtida skatte-sänkningar i form av utnyttjade underskottsavdrag. Om en uppskjuten skattefordran redan har beaktats vid beräkningen enligt punkt 1 får den inte beaktas även enligt den här punkten. *Punkten 3* gäller tilläggsskatt och punkten 4 icke kvalificerat imputationsbelopp (se 2 kap. 28 §).

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Undantagna utdelningar

9 §

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 materiell 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 *första stycket* anges att undantagna utdelningar inte ska tas med i det justerade resultatet. För att undvika att en regel i en annan stat som undantar utdelning från beskattning medför tilläggsbeskattning ska resultatet minskas med vissa utdelningar. Med *undantagen utdelning* avses utdelning eller annan värdeöverföring som har mottagits eller anteciperats och som har sin grund i ägarintressen. Ett undantag från denna regel gäller dock andelar som är ett portföljinnehav om innehavstiden är kortare än ett år vid dagen för utdelningen eller värdeöverföringen. Detta framgår av *punkterna 1 och 2*. Begreppet portföljinnehav definieras i 2 kap. 17 §. Näringsbetingade andelar enligt inkomstskattelagen kan inte likställas med innehav som inte utgör portföljinnehav. För svenska företag innebär detta att onoterade innehav som understiger 10 %, för vilka erhållen utdelning är skattebefriad i Sverige, inte kommer att reducera det justerade resultatet om innehavstiden är kortare än 1 år. Detta innebär för de koncernheter som erhållit sådan utdelning att den effektiva skattesatsen blir lägre än vad den skulle blivit om utdelningen skulle justeras bort.

Av *andra stycket* framgår att en utdelning eller värdeöverföring inte heller är undantagen om den lämnas av en investeringsenhet och omfattas av ett val enligt 7 kap. 36 §

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen

10 §

I paragrafen behandlas i vilka fall vinster och förluster som avser innehav av ägarintresse inte ska tas med i det justerade resultatet. Den motsvarar direktivets artikel 16.1 c (definition) och artikel 16.2 c (materiell bestämmelse). I modellreglerna finns motsvarande bestämmelser i artikel 3.2.1. c (materiell regel) och i artikel 10.1.1. (definition av "excluded equity gain and loss". Bestämmelsen gäller vinster och förluster som finns med i det redovisade resultatet, men som inte ska beaktas när den effektiva skattesatsen beräknas.

Enligt *första punkten* gäller det för vinster och förluster som beror på förändring av det verkliga värdet. Denna undantagsregel gäller bara i fråga om andra tillgångar än portföljinnehav. Vad som är ett portföljinnehav framgår av definitionsbestämmelsen i 2 kap. 17 §.

Enligt *andra punkten* gäller det också för ägarintresse som redovisas enligt kapitalandelsmetoden. Kapitalandelsmetoden är en metod för redovisning som förenklat innebär att andelar i ett företag redovisas till anskaffningsvärde vid anskaffningstillfället och därefter justeras med ägarföretagets andel av förändringen i investeringsobjektets nettotillgångar.

Slutligen gäller det enligt *tredje punkten* för vinst eller förlust vid avyttring av andra ägarintressen än sådana som avser portföljinnehav. Regeln om avyttringar motsvarar vad som gäller för värdeförändringar. I likhet med vad som gäller för undantagna utdelningar (9 §) kan näringsbetingade andelar enligt inkomstskattelagen inte likställas med innehav som inte utgör portföljinnehav.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Omvärdering av materiella anläggningstillgångar

11 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.1 d och 16.2 d i direktivet och artikel 3.2.1 d och 10.1.1 i OECD:s modellregler (included revaluation method gain or loss). Den behandlas i kommentaren till modellreglerna (artikel 3.2.1, punkt 58–62).

Bestämmelsen utgår från vad som gäller enligt redovisningen för vissa materiella anläggningstillgångar. Det gäller tillgångar som regelbundet omvärderas till verkligt värde samtidigt som de är föremål för exempelvis avskrivning. Värdeförändringar redovisas i övrigt totalresultat (Other Comprehensive Income, OCI) och mot eget kapital i omvärderingsreserven och påverkar alltså inte resultaträkningen. Avskrivningar och nedskrivningar samt vissa värdenedgångar redovisas i stället i resultaträkningen. Regeln medför att värdeökningar och värdeminskningar behandlas på samma sätt avseende tilläggsskatten. Regeln innebär att ett företag ska justera resultatet för en värdeförändring på materiella anläggningstillgångar om värdeförändringen i redovisningen

1. innebär en omvärdering till verkligt värde,
2. redovisas mot eget kapital, och
3. därefter inte påverkar resultaträkningen.

Det är bruttobeloppet som ska påverka det justerade resultatet. Den totala effekten på det justerade resultatet framkommer först när hänsyn tagits till den framtida skatteeffekten. När tillgången värderas upp i redovisningen, utan att det skattemässiga värdet ändras, uppstår en uppskjuten skatteskuld som ska beaktas inom ramen för det uppskjutna skattejusteringsbeloppet.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Omorganisering

12 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.2 e i direktivet samt artikel 3.2.1 e i modellreglerna.

Enligt bestämmelsen ska det redovisade resultatet justeras med belopp som avser vinst eller förlust som ska undantas enligt 7 kap. 57–62 §§. Vinsten eller förlusten ska ha uppkommit vid avyttring av tillgångar och skulder. I 7 kap. finns bestämmelser om både vinster och förluster som ska undantas och om vinster och förluster som ska inkluderas. Vad gäller vinster och förluster som ska inkluderas, ska någon justering inte ske enligt 3 kap. 12 §. Det är endast sådana resultat som enligt 7 kap. *inte* ska räknas med, som ska justeras.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta

13 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.1 e och 16.2 f i direktivet samt artikel 3.2.1 f och artikel 10.1.1 (asymmetric foreign currency gains or losses) i modellreglerna.

Paragrafen ska bara tillämpas om den valuta som gäller för redovisningsändamål i koncernredovisningen inte är samma valuta som den som används vid inkomstbeskattningen.

Bestämmelsen tillämpas när justeringar som ska göras av det redovisade resultatet till följd av att den funktionella valutan i redovisningen skiljer sig från beskattningsvalutan, vilket framgår av *första stycket*. Av punkterna 1–4 framgår i vilka situationer en justering ska göras. Punkterna 1 och 2 gäller fluktuationer i valutakursen mellan den funktionella valutan (dvs. den valuta som gäller för redovisningsändamål) och beskattningsvalutan. För dessa situationer kan det uppkomma en valutakursvinst eller -förlust antingen i redovisningen eller vid beskattningen (men inte båda). Punkterna 3 och 4 gäller fluktuationer gentemot en tredje utländsk valuta. För transaktioner som genomförs i en sådan valuta kan det uppkomma valutakursförändringar gentemot både den funktionella valutan och beskattningsvalutan.

Punkten 1 avser sådana vinster eller förluster som ingår i det skattepliktiga resultatet men inte i det redovisade resultatet. Med redovisat resultat avses här samma resultat som avses i 3 kap. 2 §. Denna situation kan uppkomma när en transaktion genomförs i den funktionella valutan. Om skattereglerna är sådana att koncernenheten ska ta upp en skattepliktig valutakursvinst ska detta belopp öka det justerade resultatet. Om skattereglerna innebär att en valutakursförlust är avdragsgill ska beloppet dras av vid beräkning av det justerade resultatet. Bestämmelsen ska även tillämpas på skattepliktiga vinster eller avdragsgilla förluster som uppkommer om en tillgång eller skuld som är denominerad i den funktionella valutan omvärderas till beskattningsvalutan.

Punkten 2 gäller sådana vinster eller förluster som ingår i det redovisade resultatet men inte i det skattepliktiga resultatet. Denna situation kan uppkomma när en transaktion genomförs i beskattningsvalutan. Här blir hanteringen den motsatta till vad som gäller enligt punkten 1. En valutakursvinst ska minska det justerade resultatet och en valutakursförlust ska öka det. Bestämmelsen ska även tillämpas på redovisade vinster eller förluster som uppkommer om en tillgång eller skuld som är denominerad i beskattningsvalutan omvärderas till den funktionella valutan.

Punkten 3 gäller sådana vinster eller förluster som ingår i det redovisade resultatet men inte i det skattepliktiga resultatet och som är hänförliga till fluktuationer i valutakursen mellan en tredje utländsk valuta och koncernenhetens funktionella valuta. Bestämmelsen innebär att de redovisade vinsterna eller förlusterna ska elimineras. Det innebär att en valutakursvinst ska tas bort från det justerade resultatet medan en valutakursförlust ska läggas till.

Punkten 4 gäller vinster eller förluster som kan hänföras till fluktuationer i valutakursen mellan en tredje utländsk valuta och beskattningsvalutan. Det gäller oavsett om vinsten eller förlusten i den tredje utländska valutan ingår i det skattepliktiga resultatet eller inte. I motsats till vad som gäller enligt punkten 3 ska sådana vinster eller förluster påverka det justerade resultatet. En valutakursvinst ska öka det och en valutakursförlust ska minska det.

Om valutakurseffekten har tagits upp eller dragits av vid beskattningen ska detta belopp påverka det justerade resultatet. Om valutakurs-

förändringen inte är skattepliktig eller avdragsgill ska en valutakurseffekt ändå beräknas och påverka det justerade resultatet. Valutakurseffekten ska då anses uppgå till det belopp som skulle ha påverkat beskattningen om den hade varit skattepliktig eller avdragsgill. Beräkningen ska göras enligt de principer som används i koncernredovisningen.

I *andra stycket* anges vad som avses med den funktionella valutan, beskattningsvalutan samt en tredje utländsk valuta. Den funktionella valutan är den valuta som används för att fastställa enhetens redovisade resultat. Beskattningsvalutan är den valuta som används för att fastställa koncernenhetens skattepliktiga inkomst när medräknade skatter beräknas. En tredje utländsk valuta är en valuta som varken är enhetens funktionella valuta eller beskattningsvaluta.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Mutor och böter

14 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.1 f och artikel 16.2 g i direktivet samt artikel 3.2.1 g och artikel 10.1.1 (policy disallowed expenses) i modellreglerna.

I paragrafen behandlas kostnader som inte får räknas med i det justerade resultatet. Bestämmelsen behandlas i kommentaren till OECD:s modellregler (punkt 75–78). Kostnader som belastar resultatet i redovisningen ska i vissa fall inte beaktas för att reglerna ska överensstämma med den skatterättsliga hanteringen av dessa utgifter.

Bestämmelserna gäller för samtliga kostnader av det aktuella slaget som redovisats för räkenskapsåret oberoende av om det gäller betalningar eller upplupna kostnader.

Av *första punkten* framgår att kostnader som avser betalningar som är olagliga antingen i den stat där koncernenheten eller moderföretaget hör hemma inte ska räknas med i resultatet. Detta gäller oavsett hur stora de är. I punkten exemplifieras med mutor och provisioner men tillämpningsområdet är inte begränsat till sådana utgifter. Att betalningen ska vara olaglig antingen i den stat där koncernenheten eller där moderföretaget hör hemma, har stöd i kommentaren till modellavtalet och motsägs inte heller av direktivets ordalydelse.

I *andra punkten* behandlas böter och sanktioner. För dessa gäller att de inte får räknas med i det justerade resultatet om beloppet överstiger 50 000 euro i den funktionella valutan hos den koncernenhet som fått boten eller sanktionsavgiften. Av kommentaren till modellreglerna (punkt 78 till artikel 3.2.1 g) framgår att beloppsgränsen gäller i förhållande till ett enskilt bötes- eller sanktionsbelopp. Om det handlar om till exempel en samlad bot för flera överträdelser av samma slag under en begränsad tidsperiod och boten gäller för överträdelser under perioden, ska beloppsbegränsningen gälla för det samlade bötesbeloppet.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Fel under tidigare räkenskapsår och byte av redovisningsprinciper

15 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.1 g och 16.2 h i direktivet samt artikel 3.2.1 h och artikel 10.1.1 (prior period errors and changes in accounting principles) i modellreglerna. Paragrafen reglerar hur de redovisningsmässiga effekterna av rättelse av fel under tidigare perioder och byte av redovisningsprinciper ska hanteras.

I *första stycket* behandlas sådana fel som har påverkat tidigare års redovisade resultat och som avser en post som ingår i det justerade resultatet. Om ett sådant fel har rättats genom en justering direkt mot eget kapital ska ett belopp motsvarande korrigeringsbeloppet öka det justerade resultatet om det avser en kostnadspost eller minska det justerade resultatet om det avser en intäktspost. Detta gäller dock inte om en sådan korrigering av tidigare fel resulterat i en väsentlig minskning av en sådan skuld avseende medräknade skatter som avses i 4 kap. 24 § andra stycket. Sådana minskningar ska i stället behandlas enligt den sistnämnda paragrafen.

Av *andra stycket* framgår att resultatet ska justeras även för korrigeringsposter som uppstått till följd av byte av redovisningsprinciper eller redovisningspolicy. Detta gäller om korrigeringsposten har redovisats direkt mot eget kapital och avser en post som ska ingå i det justerade resultatet.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Pensionskostnader

16 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.1 h och 16.2 i direktivet samt artikel 3.2.1 i och artikel 10.1.1 (accrued pension expenses) i modellreglerna.

I paragrafen anges att resultatet ska justeras för skillnaden mellan den redovisade pensionskostnaden och det belopp som tillförts en pensionsenhet för räkenskapsåret. Av definitionen i 2 kap. 35 § framgår vilka enheter som är pensionsenheter.

Den begränsning som följer av bestämmelsen gäller bara i det fall det är frågan om pensioner som tryggas genom överföringar till pensionsenheter. Andra pensionslösningar, t.ex. tryggande genom avsättning i balansräkningen, berörs inte av bestämmelsen. Kostnaden för sådana pensionslösningar hanteras enligt huvudregeln i 3 kap. 2 §, dvs. utifrån de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets koncernredovisning.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Armlängdsprincipen

17 §

Av paragrafen, som motsvarar artikel 16.4 i direktivet och artikel 3.2.3 och 10.1.1 (arm's length principle) i modellreglerna, framgår hur tillämpningen av reglerna påverkas av den så kallade armlängdsprincipen.

I *första stycket* anges på vilket sätt resultatet ska justeras. Av *punkt 1* framgår att transaktioner mellan koncernenheter belägna i olika stater ska justeras så att de uppgår till samma belopp och är förenliga med

armlängdsprincipen. Av *punkt 2* framgår att justering även ska göras i vissa fall vid transaktioner mellan enheter i samma stat. Det ska göras vid försäljning eller annan överföring av en tillgång mellan två koncernenheter om det uppstår en förlust och om förlusten inte redovisats enligt armlängdsprincipen.

I *andra stycket* finns en definition av *armlängdsprincipen*. Med det avses att villkoren för en transaktion mellan koncernenheter ska bestämmas enligt de villkor som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag för motsvarande transaktion under jämförbara omständigheter. Bedömningen av villkoren ska motsvara den som görs vid en tillämpning av 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Skattetillgodohavanden

18 §

I paragrafen behandlas kvalificerade skattetillgodohavanden. Den motsvaras av artikel 16.5 i direktivet och artikel 3.2.4 i modellreglerna.

Det framgår att kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som en intäkt vid beräkningen av det justerade resultatet. Icke kvalificerade skattetillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt. Begreppen kvalificerade respektive icke kvalificerade skattetillgodohavanden definieras i 2 kap. 29 respektive 30 §§. I direktivet finns motsvarande definitioner i artikel 3.38 respektive 3.39.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Koncerninternt finansieringsarrangemang

19 §

I paragrafen behandlas koncerninterna finansieringsarrangemang. Den motsvarar artikel 16.8 i direktivet och artikel 3.2.7 och 10.1.1 (high-tax counterparty, intragroup financing arrangement och low tax entity) i modellreglerna.

Av *första stycket* framgår i vilka fall kostnader som är hänförliga till koncerninterna finansieringsarrangemang ska öka det justerade resultatet för en koncernenhet. Ett koncerninternt finansieringsarrangemang är ett finansieringsarrangemang genom vilken en eller flera koncernenheter ger tillgodohavanden till eller på annat sätt gör investeringar i en eller flera andra koncernenheter. Vid ett sådant arrangemang ska den koncernenhet som har en kostnad för arrangemanget öka sitt justerade resultat med kostnaden. Det gäller om

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

2. det rimligen kan förväntas att det koncerninterna finansieringsarrangemanget kommer att öka koncernenhetens kostnader under den tid finansieringsarrangemanget tillämpas utan att detta leder till en motsvarande ökning av den beskattningsbara inkomsten för den koncernenhet som ger krediten eller gör investeringen, och

3. den motpart som ger krediten eller gör investeringen hör hemma i en stat som inte är en lågbeskattad stat eller som inte skulle ha varit en

lågbeskattad stat om inte de intäkter som är förbundna med kreditkostnaden inte tillfallit motparten.

Lågbeskattad stat definieras i 2 kap. 45 §.

I *andra stycket* framgår att bestämmelsen inte ska tillämpas om 22 § ska tillämpas. Detta framgår av punkt 144 i kommentaren till artikel 3.2.10 i modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Försäkringsföretag

20 §

I paragrafen behandlas frågor som gäller beräkning av det justerade resultatet för försäkringsföretag. Paragrafen motsvarar artikel 16.10 i direktivet och artikel 3.2.9 i modellreglerna.

Vad gäller svenska förhållanden används i försäkringsrörelselagen ordet försäkringsföretag som samlingsnamn för försäkringsaktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag och försäkringsförening. I paragrafen avses inte bara svenska försäkringsföretag utan även utländska sådana. Av 1 kap. 4 § framgår att vissa försäkringsföretag som meddelar pensionsförsäkringar är undantagna enheter vilket innebär att den nu aktuella paragrafen inte aktualiseras för dessa företag.

Enligt *första stycket* ska ett försäkringsföretag undanta intäktsposter som avser skatt som försäkringsföretaget betalat å försäkringstagarnas vägnar. Detta avser att spegla det förhållandet att en sådan skattekostnad inte är en medräknad skatt, se 3 kap. 26 §. Regeln avser att uppnå symmetri i de fall försäkringsföretaget behandlar skatt som betalas å försäkringstagares vägnar som en skattekostnad och redovisar vidarefakturerat belopp som en rörelseintäkt. I sådant fall ska varken skattekostnaden eller intäkten räknas med vid beräkningen av försäkringsföretagets effektiva skattesats. Om skattekostnaden är bokförd som en rörelsekostnad och det vidarefakturerade beloppet är bokfört som en rörelseintäkt, då uppnå symmetri redan i redovisningen då de två beloppen tar ut varandra, och någon justering behöver då inte göras i enlighet med den här paragrafen.

Av *andra stycket* framgår att ett försäkringsföretag ska ta med viss avkastning i det justerade resultatet. Det gäller avkastning på försäkringstagares kapital som inte tas upp i försäkringsföretagets resultaträkning, i den mån motsvarande förändring av skulden till försäkringstagare tas upp i försäkringsföretagets resultaträkning. Regeln har sin bakgrund i att vissa redovisningsstandarder låter sådan avkastning redovisas direkt mot eget kapital. Syftet är att uppnå symmetri mellan behandlingen av intäkter och kostnader, för att säkerställa en korrekt beräkning av försäkringsföretagets effektiva skattesats.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

21 §

Paragrafen saknar direkt motsvarighet i direktivet. I punkterna 6–8 i OECD:s administrativa riktlinjer från den 1 februari 2023 [3.6 Application of Article 7.5 to Mutual insurance companies [AG22.04.T7]] framgår dock avseende artikel 7.5 i modellreglerna, vilken motsvaras av artikel 42 i direktivet, att avsikten är att ömsesidiga försäkringsbolag inte ska anses ha

ett justerat resultat vid tillämpning av reglerna och att det därmed inte ska uppkomma något tilläggsskattebelopp för denna typ av enheter.

I paragrafen finns bestämmelser om beräkning av det justerade resultatet för ömsesidiga livförsäkringsbolag och för livförsäkringsaktiebolag som inte får dela ut vinst. Sådana bolag ska vid beräkningen av det justerade resultatet dra av belopp som överförs till konsolideringsfond. På motsvarande sätt ska belopp som tas i anspråk för att täcka en förlust från fonden tas upp.

Att livförsäkringsaktiebolag bara får dela ut vinst om det följer av bolagsordningen anges i 11 kap. 16 § första stycket försäkringsrörelselagen (2010:2043). Livförsäkringsaktiebolag som inte får dela ut vinst saknar ett sådant stadgande i bolagsordningen. Att dessa bolag ska ha en konsolideringsfond framgår av 11 kap. 19 § försäkringsrörelselagen. Vad som avses med ömsesidiga försäkringsbolag framgår av 12 kap. försäkringsrörelselagen. Att sådana livförsäkringsbolag ska ha en konsolideringsfond framgår av 12 kap. 70 § samma lag.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål

22 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.11 i direktivet och artikel 3.2.10 och 10.1.1 (additional tier one capital) i modellreglerna och gäller övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål (primärkapitaltillskott). Den gäller för koncernenheter som berörs av särskilda tillsyns- eller regleringskrav i den finansiella sektorn.

Bestämmelsen i *första stycket* gäller emittenten av instrumentet. För denne gäller att ränta och liknande kostnader som avser primärkapitaltillskott ska dras av från resultatet oavsett hur kostnaden har behandlats enligt skattelagstiftningen i den stat emittenten finns. I paragrafen uttrycks detta som att resultatet ska justeras så att belopp, som redovisas som en minskning av eget kapital för en koncernenhet och som är resultat av överföringar som har genomförts eller ska genomföras vad avser ett instrument för övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål som har emitterats av koncernenheten, dras av. Om beloppet har kostnadsförts i redovisningen ska ingen justering göras.

Bestämmelsen i *andra stycket* gäller en koncernenhet som innehar ett instrument avseende primärkapitaltillskott. För denne gäller det motsatta nämligen att ränta och liknande belopp ska ingå i det justerade resultatet. I paragrafen uttrycks detta som att belopp som redovisas som en ökning av eget kapital och som är resultatet av en överföring som avser ett instrument för övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål ska tas upp. Om intäkten finns med i det redovisade resultatet ska ingen justering göras.

I *tredje stycket* definieras vad som avses med ”instrument för övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål”. Där framgår att med instrument för övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål avses ett instrument som emitterats i enlighet med tillsyns- eller regleringskrav för den finansiella sektorn och 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.

Övervägandena finns i avsnitt 8.1.2.

Justerad skattekostnad för beräkning av den effektiva skattesatsen

Beräkningen av den justerade skattekostnaden

23 §

Paragrafen motsvarar närmast artikel 21.1 i direktivet och artikel 4.1.1 i modellreglerna

Paragrafens *första stycke* behandlar vilka skattekostnader som ska påverka beräkningen av den effektiva skattesatsen och anger vilka utgångspunkter som gäller för beräkningen av skattekostnaderna.

Det anges vilka skatter som ska räknas med och hur skattekostnader ska justeras i förhållande till den redovisade skattekostnaden. I direktivet används begreppet ”medräknade och justerade skatter för att beteckna de skatter som ska jämföras med det justerade resultatet för att beräkna den effektiva skattesatsen. I lagen används ”den justerade skattekostnaden” som ett motsvarande begrepp. Detta begrepp täcker in både att det ska vara frågan om skatter som ska räknas med och att kostnaden är justerad i enlighet med justeringsbestämmelserna.

Av paragrafen framgår att utgångspunkten är den redovisade skattekostnaden. Vidare följer det av *punkterna 1–3* att justeringar ska göras för de justeringar som ska göras enligt 29–34 §§ (se nedan) och för nettoförändringen av skatter som redovisas direkt mot eget kapital till den del de hänförs till intäkter eller kostnader som ingår i det justerade resultatet och som är föremål för skatt enligt lokala skatteregler.

För att förhindra dubbelräkning finns en bestämmelse i *andra stycket* som anger att en justering endast ska göras en gång även om flera bestämmelser skulle kunna gälla för samma skattebelopp

I *Tredje stycket* finns hänvisningar till 28 § och till 7 kap. 11, 25, 63 samt 64 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.2.

Medräknade skatter

24 §

Paragrafen motsvarar artikel 21.1 och 21.4 i direktivet och 4.1.1 och 4.1.4 i modellreglerna.

Paragrafen ska tillämpas tillsammans med 23 § som behandlar beräkningen av den justerade skattekostnaden. I paragrafen anges att de skatter som ska räknas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden framgår av 25–27 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.2.

25 §

I paragrafen, som motsvarar artikel 20.1 i direktivet och artikel 4.2.1 i modellreglerna, anges vilka skatter som ska räknas med. Något förenklat gäller det:

1. Skatt på intäkter eller vinster.
2. Skatt på utdelad vinst.
3. Skatt som påförs i stället för allmänt tillämplig bolagsskatt.

4. Skatt vars uttag baseras på balanserade vinstmedel och annat eget kapital.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.1.

26 §

I paragrafen anges vilka skatter som inte ska räknas med vid beräkning av den justerade skattekostnaden. Den motsvarar artikel 20.2 i direktivet och artikel 4.2.2. i modellreglerna.

Punkten 1, som innebär att tilläggsskatt inte ska räknas med, motsvarar artikel 20.2 1–3. Av direktivtexten framgår att bara kvalificerade tilläggsskatter inte ska räknas med. Lagens definition av ”tilläggsskatt” finns i 2 kap. 2 §. För att en skatt ska omfattas av den definitionen ska det vara fråga om en skatt som med direktivets terminologi är en ”kvalificerad” tilläggsskatt. Om det inte är fråga om en sådan kvalificerad skatt ska den således räknas med.

Punkten 2 avser ett icke kvalificerat imputationsbelopp. Detta uttryck definieras i 2 kap. 28 §.

Punkten 3 gäller skatter som betalas av ett försäkringsbolag avseende avkastning till försäkringstagare.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.1.

27 §

Paragrafen motsvarar artikel 20.3 i direktivet och artikel 3.2.6.a i modellreglerna och behandlar i likhet med 26 § skatter som inte ska räknas med vid beräkning av den justerade skattekostnaden.

Av paragrafen framgår att skatter som är hänförliga till vinst eller förlust vid avyttring av fast egendom inte ska räknas med i skattekostnaden. Detta gäller för år när de särskilda reglerna i 4 kap. 9 § tillämpas.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.1.

Fördelning av medräknade skatter på utdelning

28 §

Paragrafen motsvarar artikel 24.5 i direktivet och artikel 4.3.2.e i modellreglerna. I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter på utdelning under räkenskapsåret mellan en utdelande och en mottagande koncernenhet. Skattekostnaden enligt 25 och 26 §§ i en koncernenhets räkenskaper för utdelning från en annan koncernenhet ska fördelas till den koncernenhet som lämnade utdelningen. De skatter som avses är källskatter och skatter som tas ut på nettoinkomst. All slags utdelning på andelar i den utdelande koncernenheten omfattas av regeln. Det saknar vidare betydelse om utdelningen betraktas som utdelning i mottagarstaten eller enligt moderföretagets redovisningsstandard.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.1.

Justeringar avseende aktuell skatt

29 §

I paragrafen anges på vilket sätt medräknade skatter ska läggas till den redovisade aktuella skattekostnaden för att få fram den justerade skattekostnaden. 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.

De poster som avses är:

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

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

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

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

Bestämmelsen i punkten 3 avser sådana skatter som inte har fått räknats med ett tidigare år på grund av bestämmelsen i 30 § 4.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.2.

30 §

I paragrafen anges vad som ska dras ifrån den redovisade aktuella skattekostnaden för att få fram den justerade skattekostnaden. 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.

Av *första stycket*, punkterna 1–5 framgår att den medräknade skattekostnaden ska minskas med fem särskilt angivna poster. Det gäller:

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

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

3. Skatt som återbetalats till eller tillgodoräknats en koncernenhet, som inte behandlats som en justering av skattekostnaderna i räkenskaperna.

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

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

Enligt *andra stycket* ska kvalificerade skattetillgodohavanden inte omfattas av den tredje punkten.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.2.

Justeringar avseende uppskjuten skatt (det uppskjutna skattejusteringsbeloppet)

31 §

Paragrafen motsvarar artikel 22.2 och 22.4 i direktivet och artikel 4.4.1 och 4.4.2.c i modellreglerna.

I paragrafen finns grundläggande bestämmelser om det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Det är benämningen på nettoposten av uppskjuten skatt som ska beaktas vid beräkningen av skattekostnaden. Posten fås genom att förändringsbeloppet avseende den redovisade uppskjutna skatten justeras i enlighet med de reglerna i denna paragraf och i de följande paragraferna 32–34 §§.

Poster som avser uppskjuten skatt får sitt värde genom att den temporära skillnaden multipliceras med skattesatsen. När det gäller tillägsskatt ska motsvarande post beräknas med ledning av minimiskattesatsen, om den nationella skattesatsen är högre än minimiskattesatsen. Är den nationella skattesatsen lägre än minimiskattesatsen är det dock den nationella skattesatsen som ska användas. Detta framgår av *första stycket*.

I *andra stycket* finns en bestämmelse som gäller potentiella fordringar som avser uppskjuten skatt. För att en koncernenhet ska kunna redovisa en uppskjuten skattefordran som har sin grund i skattemässiga förluster krävs att kriterierna för att anse att det finns en fordran är uppfyllda. Bland annat måste det vara sannolikt att enheten i framtiden kan tillgodogöra sig värdet av underskottet. Det betyder att inte alla skattemässiga förluster motsvaras av en uppskjuten skattefordran i redovisningen. Tas inte en sådan fordran upp i samband med förlusten prövas det varje efterföljande år om kriterierna för att ta upp en fordran är uppfyllda. Bestämmelsen i *andra stycket* innebär att det skapas en fiktiv fordring avseende uppskjuten skatt. Ordalydelsen i bestämmelsen tar bara sikte på det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Detta överensstämmer med både direktivet och modellreglerna. Av kommentaren till modellreglerna framgår det dock tydligt att avsikten är att skapa en fiktiv fordring. Att så sker är dessutom konsistent med principerna för dubbel bokföring.

En näraliggande bestämmelse finns i 34 § 5. Den punkten blir tillämplig när en fordring rent faktiskt har tagits upp i redovisningen. Där framgår att effekter som uppstår när värdet på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i räkenskaperna ändras inte ska tas med i den uppskjutna skattejusteringsposten. En senare redovisning av en uppskjuten skattefordran ska inte få genomslag vid beräkningen av skattekostnaden. I stället beaktas skattefordran till det fulla ”nominella beloppet” redan när förlusten uppstått även om de redovisningsmässiga kriterierna för att ta upp fordran då inte är uppfyllda.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.3.

32 §

Paragrafen motsvarar artikel 22.6 i direktivet och artikel 4.4.3 i modellreglerna.

Bestämmelsen gäller värdet på uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till förluster och framtida underskottsavdrag eller motsvarande. I redovisningen får de sitt värde genom att den förlusten multipliceras med skattesatsen i staten. Genom den bestämmelsen får koncernen en möjlighet att ta upp fordringen till det högre värde den i vissa fall kan få om den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen. Det är skattesatsen i den aktuella staten som avgör vilken betydelse som bestämmelsen får.

Förutsättningarna för att kunna ta upp en fordring till högre belopp än vad som gäller enligt redovisningen anges i *första stycket första och andra punkten*. Som förutsättning gäller att den uppskjutna skattefordran är hänförlig till en justerad förlust och att omräkningen görs det år som förlusten uppkommer. Om ett företag tar upp en fordran till ett högre belopp än vad som gäller enligt redovisningen ska en motsvarande

minskning göras av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Detta följer av *andra stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.3.

33 §

Paragrafen motsvarar artikel 22.3 i direktivet och artikel 4.4.2.a, 4.2.2.b. och 4.4.6 (disallowed accrual) i modellreglerna.

I paragrafen anges vad som ska läggas till vid beräkning av det för uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Av *första punkten* framgår att belopp ska läggas till som avser betalning av en uppskjuten skatteskuld som inte tillåtits påverka det justerade resultatet tidigare räkenskapsår men som har betalats under det aktuella räkenskapsåret. Vidare ska enligt *andra punkten* belopp läggas till som har minskat den justerade skattekostnaden enligt 35 § första stycket ett tidigare räkenskapsår men som har betalats under det aktuella räkenskapsåret.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.3.

34 §

Paragrafen motsvarar artikel 22.1 och 22.5 i direktivet och artikel 4.4.1, 4.4.6 och 4.4.7 i modellreglerna (punkt 69–82 i kommentaren). Vissa bestämmelser finns dock i andra artiklar.

I paragrafen finns de grundläggande bestämmelserna om vad som ska tas bort vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Genom de justeringarna korrigeras den del av skattepositionen visavi staten som redovisas som uppskjuten skatt så att den förändringspost som påverkar beräkningen av den effektiva skattesatsen i minimibeskattnings-systemet harmonierar med reglerna i övrigt.

Av *första punkten* framgår att skattekostnad som avser uppskjuten skatt som inte är medräknade skatter, dvs. skatter som generellt sett inte får beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen, ska tas bort.

I *andra punkten* behandlas skatt som är hänförlig till en osäker skatteposition. Är skattepositionen osäker ska skatten det gäller inte påverka. I stället påverkas skattekostnaden när skatten betalas. Motsvarande bestämmelse i direktivet finns i artikel 22.1 a i.

Av *tredje punkten* framgår att utdelning från en koncernenhet inte ska räknas med vid beräkningen.

Fjärde punkten korresponderar med de uppskjutna skatteskulder som avses i 4 kap. 18 §.

Värdejusteringar, effekter som uppstår vid ändrad redovisning eller ändring av den nationella skattesatsen ska inte räknas med. Det framgår av *femte* och *sjätte punkten* (se även kommentaren till 31 §). Motsvarande gäller enligt *sjunde punkten* för effekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller ett reduktionsbelopp utnyttjas.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.3.

35 §

I paragrafen finns en bestämmelse som sätter en tidsgräns för uppskjutna skatteskulder. Motsvarande bestämmelse i direktivet finns i artikel 22.7 och i modellreglerna i artikel 4.4.4.

Av *första stycket* följer att om en uppskjuten skatteskuld som påverkat det justerade resultatet inte återförs, betalas eller regleras på annat sätt senast vid utgången av det femte året från det att den först redovisades i räkenskaperna ska de justerade skattekostnaderna för det året då skulden först redovisades minskas med ett belopp som motsvarar den del av skulden som kvarstår. Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska då beräknas.

I kommentaren till modellreglerna (s. 105, punkt 90) anges att det är ”each item of deferred tax expense” som ska prövas. Tidigare i samma kommentar (s. 101, punkt 70) anges att ”the recast of tax expense may either be performed on an item-by-item basis or in the aggregate for items recorded at the same rate, as the result should remain unchanged”.

En utgångspunkt för tolkningen av modellreglerna bör vara att posten i fråga måste avgränsas så att tidsbegränsningen blir meningsfull. För exempelvis avsättningar till en periodiseringsfond innebär därför bestämmelsen att den ska tillämpas så att varje års avsättning är en post som ska prövas mot tidsgränsen.

Enligt *andra stycket* finns det bestämmelser i 4 kap. 18 § om att en uppskjuten skatteskuld i vissa fall inte behöver beaktas och om att omräkning i vissa fall ska göras enligt 4 kap. 19–22 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.3.

36 §

I paragrafen finns en uppräkningslista av de områden inom vilka den femåriga tidsgränsen i 35 § inte gäller.

Paragrafen motsvarar artikel 22.8 i direktivet och artikel 4.4.5 i modellreglerna.

I kommentaren till modellreglerna (s. 105–109, punkt 91–108) finns vägledning för vad som faller in under de olika områdena för vilka tidsgränsen inte gäller. För de skatteskulder som omfattas av punkterna 1–9 nedan finns det inte någon tidsgräns inom vilken en uppskjuten skatteskuld ska återföras för att undvika att tillkommande tilläggsskattebelopp ska beräknas och betalas.

Ett för svenskt vidkommande viktigt undantag gäller materiella tillgångar. I den svenska översättningen av direktivet anges att bestämmelsen gäller materiella anläggningstillgångar, men av modellreglerna och kommentaren framgår att det även innefattar lagertillgångar. Det gäller också enligt kommentaren till modellreglerna för en leasetagare som redovisar en leasad tillgång i balansräkningen (s. 106).

I paragrafen anges nio olika situationer då den femåriga tidsgränsen i 35 § inte ska gälla. Dessa är

1. värdeminskingsavdrag avseende materiella tillgångar,
2. kostnader för licenser eller liknande tillgångar som gäller i förhållande till en offentlig förvaltning och ger rätt att använda fast

egendom eller nyttja en naturresurs, om nyttjandet medför betydande investeringar i materiella tillgångar,

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

Övervägandena finns i avsnitt 8.2.3.

Tillkommande tilläggsskattebelopp i vissa fall när det inte redovisas vinst i en stat

37 §

Av paragrafen, som motsvarar artikel 21.5 i direktivet och artikel 4.1.5 i modellreglerna, framgår att det i ett undantagsfall 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.

Enligt *första stycket* ska ett tillkommande tilläggsskattebelopp beräknas om vissa angivna förutsättningar är uppfyllda. Enligt *punkterna 1 och 2* gäller detta om enheterna i en stat sammantaget inte redovisar någon justerad nettovinst och deras justerade skattekostnader är ett negativt belopp. I *punkten 3* anges att den justerade skattekostnaden också ska vara lägre än ett belopp som beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen. Det framgår vidare att det tillkommande tilläggsskattebeloppet ska uppgå till skillnaden mellan den justerade skattekostnaden och den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen.

I *andra stycket* finns en hänvisning till 4 kap. 20 och 22 §§ där det anges hur tillkommande tilläggsskattebelopp ska behandlas.

Av 4 kap. 19 § framgår att bestämmelserna ovan kan medföra att tilläggsskattebeloppet för tidigare räkenskapsår måste räknas om.

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.

Beräkningen av tilläggsskattebelopp

Beräkningen av den effektiva skattesatsen

38 §

Paragrafen motsvarar artikel 26.1–3 i direktivet och artikel 5.1.1–5.1.3 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår hur den effektiva skattesatsen för en stat ska beräknas. Enligt *första stycket* definieras detta som kvoten av de sammanlagda justerade skattekostnaderna för koncernenheterna i en stat och det sammanlagda justerade resultatet för koncernenheterna i den

staten. En effektiv skattesats ska beräknas för en stat där koncernen har ett sammanlagt justerat resultat som är en vinst. Det sammanlagda justerade resultatet är det justerade resultatet för samtliga koncernenheter i staten. De sammanlagda justerade skattekostnaderna avser sådana kostnader för alla koncernenheter i staten. Vid beräkningen beaktas således inkomst och skattekostnader som hänför sig till ägarintressen som ägs av minoritetsägare som inte tillhör koncernen.

Av punkt 3 i kommentaren till artikel 5.1.1 i modellreglerna framgår att den effektiva skattesatsen ska avrundas till närmsta fjärde decimal.

En bestämmelse avseende statslösa enheter (motsvarande artikel 26.4) finns i 3 kap. 42 § i lagen.

Justerat resultat och justerad skattekostnad som avser en koncernenhet som är en investeringsenhet ska inte räknas med. Detta framgår av *andra stycket*. Särskilda regler gäller för beräkning av effektiv skattesats för investeringsenheter i 7 kap. 32–37 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 8.4.

Tilläggskattebeloppet för en stat

39 §

I paragrafen finns den grundläggande bestämmelsen om beräkning av tilläggskattebelopp för en stat. Det justerade resultatet och den justerade skattekostnaden är avgörande för om en koncernenhet är lågbeskattad eftersom den effektiva skattesatsen beräknas med ledning av dem. Den effektiva skattesatsen är avgörande för om det ska beräknas, fördelas och betalas tilläggs katt.

Motsvarande bestämmelser i direktivet finns bland annat i artikel 27.1–27.4. I modellreglerna finns motsvarande reglering i artikel 5.2.

I *första stycket* framgår att en procentsats för tilläggs katt ska beräknas om den effektiva skattesatsen understiger minimiskattesatsen. Om den effektiva skattesatsen är minst 15 procent ska någon procentsats för tilläggs kattbelopp inte beräknas. I *första stycket definieras procentsatsen för tilläggs katt*. Procentsatsen är skillnaden mellan minimiskattesatsen och den effektiva skattesatsen. Vidare definieras *överskjutande vinst* som det sammanlagda justerade resultatet för enheterna i en stat minskat med ett substansbelopp beräknat enligt 5 kap. 2–11 §§. Den sammanlagda justerade nettovinsten erhålls genom att dra av de justerade förlusterna för samtliga koncernenheter i en stat från de justerade vinsterna för samtliga koncernenheter i en stat. Om en koncern väljer att inte dra av substansbeloppet för en stat utgör den justerade nettovinsten överskjutande vinst. Om substansbeloppet är lika med eller överstiger den justerade nettovinsten för staten kommer koncernen inte att ha någon överskjutande vinst och därmed inte heller något tilläggs kattbelopp för staten. Detta gäller dock endast om koncernen inte har ett tillkommande tilläggs kattbelopp för staten enligt 4 kap. 19–23 §§.

I *andra stycket* anges att tilläggs kattbeloppet för en stat är lika med koncernenheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggs katt för staten.

Tredje stycket anger att tillkommande tilläggs kattbelopp enligt 4 kap. 20–22 §§ ska läggas till. Det kan gälla tilläggs katt som egentligen är

hänförlig till ett annat år men som på grund av reglerna för justering i 4 kap. ska tas ut under det aktuella året. Vidare anges att nationell tilläggsskatt ska dras ifrån eller läggas till enligt förutsättningar i den efterföljande bestämmelsen, dvs. enligt 40 §.

Övervägandena finns i avsnitt 8.5.

40 §

I paragrafen, som motsvarar del av artikel 27.3 och artikel 11.2–3 i direktivet och artikel 5.2.3 i modellreglerna, behandlas hur nationell tilläggsskatt som betalas i den stat som koncernenheten hör hemma ska beaktas när Sverige beräknar tilläggsskattebeloppet för den staten.

Det tilläggsskattebelopp som beräknas i Sverige ska minskas med nationell tilläggsskatt som ska betalas i den stat där enheten hör hemma. Detta framgår av *första stycket*. Om den staten har en nationell tilläggsskatt som uppfyller direktivets krav och reglerna tillämpas likformigt bör tilläggsskattebeloppet i Sverige därmed bli noll.

Av *andra stycket* följer att om den nationella tilläggsskatten för en medlemsstat i Europeiska unionen beräknats med utgångspunkt i IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002, alternativt moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard, ska något tilläggsskattebelopp för den staten inte beräknas. Bestämmelsen avser utländsk nationell tilläggsskatt. Hänvisningen till förordningen är dynamisk och avser alltså förordningen i den vid varje tidpunkt gällande lydelsen.

Enligt *tredje stycket* ska nationell tilläggsskatt i vissa fall läggas till ett tilläggsskattebelopp för en stat. Detta gäller om nationell tilläggsskatt inte betalas inom fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den förföll till betalning. Då ska den obetalda delen av den nationella tilläggsskatten läggas till tilläggsskattebeloppet för staten såsom tillkommande tilläggsskatt. Bestämmelser om tillkommande tilläggsskattebelopp finns i 4 kap. 19–22 §§. Av 4 kap. 19 § framgår att bestämmelserna i detta stycke kan medföra att tilläggsskattebeloppet för tidigare räkenskapsår måste räknas om.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2, 8.5 och 11.

Tilläggsskattebeloppet för en koncernenhet

41 §

Av paragrafen, som motsvarar del av artikel 27.5–6 i direktivet och i artikel 5.2.4–5.2.5 modellreglerna, framgår hur tilläggsskattebeloppet för staten ska fördelas mellan koncernenheterna i staten. Det ska fördelas utifrån hur stor andel enhetens justerade vinst är av den justerade vinsten för samtliga koncernenheter i den staten som har justerad vinst. Detta framgår av *första stycket*. Hänsyn ska därmed inte tas till förluster. Ingen del av tilläggsskattebeloppet ska heller fördelas till koncernenheter som har justerad förlust.

Om tilläggsskattebeloppet för staten endast består av tillkommande tilläggsskattebelopp enligt 4 kap. 19–22 §§ och det inte finns någon justerad vinst i staten under räkenskapsåret ska tilläggsskatten fördelas mellan koncernenheterna i staten utifrån deras justerade vinst under de räkenskapsår som omräkningen avser. Till en koncernenhet ska då

hänförs vad som motsvarar dess andel av den totala vinsten i staten. Detta framgår av *andra stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 8.5.

Statslösa koncernenheter

42 §

Av paragrafen, som motsvarar artikel 26.4 och artikel 27.7 i direktivet och artikel 5.1.1 i modellreglerna, framgår att för en statslös koncernenhet ska såväl den effektiva skattesatsen som tilläggsskattebeloppet beräknas separat. Beräkningarna ska ske på samma sätt som för en stat.

Övervägandena finns i avsnitt 8.5.

4 kap. Val, tillkommande tilläggsskattebelopp och justering av skattekostnad

1 §

Av paragrafen framgår vilka områden som behandlas i kapitlet.

I *första stycket* anges att det i kapitlet har samlats de bestämmelser som gäller de val som avser beräkning av det justerade resultatet eller den justerade skattekostnaden. Andra bestämmelser som gäller val har placerats i de kapitel som behandlar de frågor de valen gäller. I kapitlet finns också bestämmelser om tillkommande tilläggsskattebelopp samt bestämmelser om uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet.

I *andra stycket* finns en hänvisning till ytterligare bestämmelser om val som finns i kapitel 9.

Val som påverkar det justerade resultatet

Beräkning av det justerade resultatet vid aktiebaserad ersättning

2 §

Bestämmelserna om val att justera den redovisade kostnaden för aktiebaserad ersättning finns i artikel 16.3 i direktivet och artikel 3.2.2 i modellreglerna. Denna paragraf motsvarar artikel 16.3 första stycket i direktivet.

Bakgrunden till bestämmelsen är att den kostnad som godtas vid beskattningen kan skilja sig från den redovisningsmässiga när det gäller aktiebaserade ersättningar. Den skattemässigt tillåtna kostnaden kan vara högre än den som tas upp i räkenskaperna, till exempel om skatteavdrag medges på grundval av instrumentets marknadsvärde när en option utnyttjas.

Om resultatet påverkas av en kostnad som är lägre än den skattemässigt godtagbara kostnaden blir den effektiva skattesatsen lägre i jämförelse med om resultatet beräknats utifrån de skattemässiga reglerna. Det beror på att resultatet – allt annat lika – då blir högre och skattens andel av resultatet lägre. Det kan i vissa fall leda till att koncernenheten blir lågbeskattad.

För att undvika detta kan den som lämnar tilläggsskatterapport med stöd av bestämmelsen välja att beräkna det justerade resultatet för en

koncernenhet med ledning av den kostnad som behandlas som skattemässigt avdragsgill vid inkomstbeskattningen i den stat där den aktuella enheten hör hemma, i stället för kostnaden som redovisas i räkenskaperna. Den skattemässigt avdragsgilla kostnaden beräknas då enligt de lokala skattereglerna. Detta framgår av *första stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.1.

3 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.3 andra stycket i direktivet och artikel 3.2.2 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår vad som gäller om koncernenheten valt att låta de lokala skattereglerna få genomslag vid beräkningen av det justerade resultatet och instrumenten därefter inte utnyttjas. Den kostnad som under instrumentets löptid har dragits av vid beräkningen av det justerade resultatet, ska då tas upp som en inkomst det år då möjligheten att utnyttja instrumentet förföll.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.1.

4 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.3 tredje stycket i direktivet och artikel 3.2.2 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår vad som ska gälla för det år koncernenheten väljer att övergå till att lägga de skattemässiga kostnaderna till grund för beräkningen av det justerade resultatet. En justeringspost ska då tas upp eller dras av, motsvarande skillnaden mellan den kostnad som har påverkat det justerade resultatet under tidigare år, och den kostnad som skulle ha påverkat det justerade resultatet om valet enligt 2 § hade gjorts redan det första år då det redovisades kostnader avseende den aktuella aktiebaserade ersättningen.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.1.

5 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.3 fjärde stycket i direktivet och artikel 3.2.2 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att samma val måste göras för samtliga koncernenheten i den aktuella staten. Valet gäller de koncernenheter som finns i staten det år valet görs för och för koncernenheter som tillkommer därefter under den femårsperiod valet avser. Att valet gäller i fem år framgår av 9 kap. 2 §.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.1.

6 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.3 femte stycket i direktivet och artikel 3.2.2 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår hur de eventuella skillnader som återstår när valet återkallas ska hanteras. Om det belopp som har dragits av vid beräkningen av det justerade resultatet under de år som valet har gällt överstiger den redovisade kostnaden under samma år, ska skillnaden tas upp som en intäkt vid beräkningen av det justerade resultatet det år som

valet återkallas. Detta gäller endast om de avdrag som har gjorts överstiger de redovisade kostnaderna och för belopp som avser instrument som fortfarande är utestående när valet återkallas.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.1.

Tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde

7 §

I paragrafen behandlas val om att tillämpa realisationsprincipen i stället för värdering till verkligt värde. Paragrafen motsvarar artikel 16.6 första-tredje stycket i direktivet och delar av artikel 3.2.5 i modellreglerna.

Av *första stycket* framgår att den rapporterade enheten har en möjlighet att i använda realisationsprincipen avseende tillgångar och skulder som tas upp till verkligt värde i redovisningen. Möjligheten att använda realisationsprincipen i stället för verkligt värde gäller vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet. I så fall ska poster i redovisningen som beror på värderingen till verkligt värde, undantas vid beräkningen av det justerade resultatet. I stället ska realiserade vinster och förluster ligga till grund för beräkningen.

I *andra stycket* förtydligas att om valet enligt första stycket görs samma räkenskapsår som tillgången förvärfvas eller skulden uppkommer, ska anskaffningsvärdet ligga till grund för beräkningen av resultatet, vid avyttring eller återbetalning. Om valet görs under ett senare år ska i stället det bokförda (verkliga) värdet vid räkenskapsårets ingång ligga till grund för beräkningen. Det ska därmed inte göras någon justering för värdetförändringar som har bokförts under tidigare räkenskapsår.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.2.

8 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.6 fjärde och femte stycket i direktivet och delar av artikel 3.2.5 i modellreglerna.

Av *första stycket* framgår att samma val ska göras för alla koncernenheter i en stat, men att valet får begränsas till att avse bara materiella tillgångar. Det kan också begränsas till att bara gälla tillgångar och skulder som innehåses av investeringsenheter. I den svenska språkversionen av direktivet används ordet anläggningstillgångar men i den engelska språkversionen och modellreglerna anges att det handlar om *tangible assets* dvs. materiella tillgångar.

Av *andra stycket* framgår att en justering ska göras om valet återkallas. Ett belopp som motsvarar skillnaden mellan tillgångens eller skuldens verkliga värde vid räkenskapsårets ingång och det värde som legat till grund för beräkningen av det justerade resultatet ska då tas med vid beräkningen av det justerade resultatet.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.2.

Vinst eller förlust vid försäljning av fast egendom

9 §

Paragrafen och i 10 och 11 §§ behandlar den valmöjlighet som gäller hantering av vinst och förlust vid försäljning av fast egendom.

Motsvarande bestämmelser finns i artikel 16.7 i direktivet och i artikel 3.2.6 i modellreglerna.

Paragrafen innebär en möjlighet att vid försäljning av fast egendom kvitta kapitalvinst mot egna eller andra koncernenheters motsvarande förluster under räkenskapsåret och de fyra föregående åren. Detta gäller om de angivna förutsättningarna är uppfyllda. Enligt *första punkten* ska den fasta egendomen finnas i den stat där den avyttrande koncernenheten hör hemma. Möjligheten finns bara vid försäljning till extern part (*andra punkten*). Den enhet som utnyttjar vinsten eller förlusten för kvittning måste också höra hemma i samma stat (*tredje punkten*).

Av 4 kap. 11 och 19 §§ framgår att bestämmelserna ovan kan medföra att tilläggsskattebeloppet för tidigare räkenskapsår måste räknas om.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.3.

10 §

Av bestämmelsen framgår närmare hur vinsten kan kvittas och hur överskjutande belopp ska hanteras.

Bestämmelsen i *första stycket* innebär att en vinst kan kvittas mot förluster som har uppkommit vid försäljningar av fastigheter som uppfyller kriterierna i 9 §, under räkenskapsåret och under fyra tidigare räkenskapsår. Detta gäller för förluster som har uppkommit hos koncernenheten själv och hos andra koncernföretag inom samma stat. I första hand ska vinsten kvittas mot de äldsta förlusterna inom femårsperioden.

Av *andra stycket* framgår att om vinsten överstiger tidigare års förluster, eller om det inte har uppkommit några förluster under tidigare år, ska vinsten periodiseras över femårsperioden. Vinsten ska då hänföras till den eller de koncernenheter i staten som har redovisat vinster från sådana fastighetsförsäljningar som beskrivs i 9 § under det räkenskapsår som valet avser.

Tredje stycket behandlar situationen att det inte har uppstått någon vinst under det räkenskapsår som valet gjordes. Valet måste i så fall avse en förlust som uppkommit vid en sådan fastighetsförsäljning som avses i 9 §. Förlusten ska i så fall fördelas lika mellan koncernenheterna i staten och fördelas jämnt över femårsperioden.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.3.

11 §

I *första stycket* finns en upplysning om att valet innebär att det justerade resultatet, den effektiva skattesatsen och i tillämpliga fall tilläggsskattebeloppet måste räknas om, inte bara för den koncernenhet som har gjort vinsten enligt 9 § under det aktuella räkenskapsåret, utan också avseende de tidigare räkenskapsår som berörs och de andra koncernenheter som berörs av valet. Den tilläggsskatt som eventuellt tillkommer ska behandlas enligt 20 §.

I *andra stycket* anges att det i 3 kap. 27 § finns en bestämmelse som avser skatter hänförliga till vinster eller förluster när 9 § tillämpas.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.3.

Transaktioner mellan koncernenheter som ingår i en grupp för skattekonsolidering

12 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.9 i direktivet och artikel 3.2.8 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att det finns en valmöjlighet när det gäller eliminering av koncerninterna transaktioner.

Det justerade resultatet för en koncernenhet ska enligt de allmänna reglerna i 3 kap. beräknas utan hänsyn till att elimineringar av koncerninterna transaktioner gjorts i koncernredovisningen. Med stöd av *första stycket* kan den rapporterande enheten välja att i stället beräkna det justerade resultatet utifrån ett redovisat resultat som påverkats av att koncerninterna transaktioner eliminerats. Som förutsättning gäller enligt *första och andra punkten* att det är fråga om transaktioner mellan enheter i samma stat och att enheterna ingår i en grupp för konsolidering av skatt.

Av *andra stycket* framgår vad som ska gälla det beskattningsår som valet görs eller återkallas. Nödvändiga justeringar ska göras för att säkerställa att en post inte räknas med dubbelt, eller utelämnas helt.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.4.

Val som påverkar den justerade skattekostnaden

Alternativregel för uppskjuten skattefordran

13 §

I paragraferna 13–17 §§ behandlas möjligheten till en alternativ hantering av uppskjuten skattefordran. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 23.1 första stycket i direktivet och artikel 4.5.1 i modellreglerna.

Bestämmelserna syftar till att ge en möjlighet att fördela skattekostnaderna även för stater som inte har någon bolagsskatt eller har en mycket låg bolagsskattesats (punkt 113 i kommentaren till artikel 4.5 i modellreglerna). De innebär att en uppskjuten skatteskuld får beräknas med ledning av minimiskattesatsen. En sådan skattefordran kallas i bestämmelsen för en särskild uppskjuten skattefordran. Detta framgår av *första stycket*.

Ett val enligt 13 § har till skillnad från andra val enligt lagen inte någon bestämd giltighetstid, utan det gäller till dess att det återkallas. I 9 kap. 5 § regleras det förhållandet att valet endast kan göras den första gången som en koncernenhet i den aktuella staten ingår i koncernen och omfattas av lagstiftning som följer av modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.5.

14 §

Paragrafen motsvarar artikel 23.2 och 23.3 i direktivet och artikel 4.5.2 och 4.5.3 i modellreglerna.

I paragrafen beskrivs närmare hur den uppskjutna skattefordran ska behandlas.

Av *första stycket* framgår att till den del det uppkommer vinster i den aktuella staten så ska den särskilda uppskjutna skattefordran minskas. Minskningen ska uppgå till det lägsta av ett belopp som motsvarar den

justerade vinsten multiplicerad med minimiskattesatsen och den uppskjutna skattefordran.

Av *andra stycket* framgår att återstående skattefordran enligt 13 § ska föras vidare till nästa år och läggas samman med motsvarande fordringar dessa år.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.5.

15 §

Paragrafen motsvarar artikel 23.4 i direktivet och artikel 4.5.4 i modellreglerna.

I paragrafen anges vad som ska gälla om valet att beräkna en särskild uppskjuten skattefordran enligt 13 § återkallas. Skattefordran ska då minskas till noll med verkan från den första dagen av det räkenskapsår då valet återkallas.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.5.

16 §

Paragrafen motsvarar artikel 23.1 andra stycket i direktivet och artikel 4.5.5 i modellreglerna.

I paragrafen anges att 13 § inte får tillämpas avseende en stat som har ett berättigat utdelningsskattesystem.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.5.

17 §

Paragrafen motsvarar artikel 23.6 i direktivet och artikel 4.5.6 i modellreglerna.

I paragrafen anges vad som särskilt gäller för delägarbeskattade enheter som är moderföretag när det gäller beräkning av en särskild uppskjuten skattefordran enligt 13 §.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.5.

Uppskjuten skatteskuld

18 §

Paragrafen motsvarar artikel 22.1 b i direktivet och artikel 4.4.7 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att en rapporterende enhet som bedömer att en uppskjuten skatteskuld inte kommer att regleras inom den tid som anges i 3 kap. 35 § kan välja att inte alls ta med den vid beräkningen av den justerade skattekostnaden.

Övervägandena finns i avsnitt 9.1.6.

Justering av tilläggsskatt i efterhand i vissa fall

19 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 29.1 i direktivet och artikel 5.4.1 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att vissa bestämmelser kan medföra att en justering av tilläggsskattebeloppet måste göras för ett tidigare räkenskapsår enligt vissa andra bestämmelser i lagen. En omräkning

behöver i dessa fall göras i efterhand. Vilka bestämmelser som avses anges i paragrafen. I artikel 29.1 i direktivet finns en hänvisning till artikel 22.6 vilket synes vara en felskrivning. Korrekt hänvisning är i stället artikel 22.7 (motsvarande 3 kap. 35 §).

Övervägandena finns i avsnitt 9.2 och 13.12.

20 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 29.1 i direktivet och artikel 5.4.1 i modellreglerna.

Första stycket innehåller en hänvisning till 3 kap. 39 § tredje stycket. Det framgår att tillkommande tilläggsskattebelopp ska hänföras till det räkenskapsår då omräkningen genomförs.

Enligt *andra stycket* ska beräkningen av effektiv skattesats och tilläggsskattebeloppet för en stat vid en omräkning för ett tidigare räkenskapsår göras enligt de allmänna reglerna. Detta innebär att avdrag för substansbelopp kan beaktas.

Tredje stycket innehåller en hänvisning till 3 kap. 41 § där det framgår hur tillkommande tilläggsskattebelopp ska fördelas mellan koncernenheter i en stat.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

21 §

Paragrafen motsvarar artikel 29.2 i direktivet och artikel 5.4.2 i modellreglerna.

Paragrafen blir tillämplig när det för det räkenskapsår då omräkning genomförs inte finns någon justerad nettovinst i den aktuella staten. För att i dessa fall säkerställa att en moderenhets andel av ett tilläggsskattebelopp enligt 6 kap. 4 § kan beräknas, ska den justerade vinsten ökas med tilläggsskattebeloppet dividerat med minimiskattesatsen. Eventuell justerad förlust ska inte beaktas.

Om justerad vinst ska hänföras till en koncernenhet även enligt 22 § ska vinsterna läggas samman.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

22 §

Paragrafen motsvarar artikel 29.3 i direktivet och artikel 5.4.3 i modellreglerna.

Enligt *första stycket* blir paragrafen tillämplig då ytterligare tilläggsskattebelopp ska betalas enligt 3 kap. 37 §. Av den bestämmelsen framgår att ett sådant tilläggsskattebelopp som uppkommit på grund av permanenta skillnader ska fördelas till den koncernenhet som genererat den permanenta skillnaden. Tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas därför endast till vissa koncernenheter.

I *andra stycket* anges de närmare grunderna för fördelningen.

För att säkerställa att en moderenhets andel av ett tilläggsskattebelopp enligt 6 kap. 4 § kan beräknas även då ytterligare tilläggsskattebelopp ska betalas enligt 3 kap. 37 § fördelas en justerad vinst till koncernenheterna enligt *tredje stycket*. Denna justerade vinst motsvarar tilläggsskattebeloppet enligt denna bestämmelse dividerat med minimiskattesatsen. Eventuell justerad förlust ska inte beaktas.

Om justerad vinst ska hänföras till en koncernenhet även enligt 21 § ska vinsterna läggas samman.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

23 §

Paragrafen motsvarar artikel 29.4 i direktivet och artikel 5.4.4 i modellreglerna.

Paragrafen ger förutsättningar för att beräkna andelen av en koncernenhets tilläggsskattebelopp enligt 6 kap.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

Justering av skattekostnad i efterhand

24 §

I paragrafen behandlas det fall att skattekostnaden ändras för ett tidigare år genom justeringar i räkenskaperna. Paragrafen motsvarar artikel 25.1 första och andra styckena i direktivet och artikel 4.6.1 i modellreglerna.

Konsekvenserna blir olika om det är en ändring som innebär att skattekostnaderna ökar eller minskar för det tidigare året.

Enligt *första stycket* ska, om skattekostnaderna justeras, ett belopp motsvarande justeringen läggas till de medräknade skatterna för det innevarande året. Några konsekvenser för tidigare år uppkommer inte.

Minskar skattekostnaderna är huvudregeln, som framgår av *andra stycket*, att det ska räknas fram ett tillkommande tilläggsskattebelopp med anledning av ändringen i räkenskaperna. Detta belopp ska läggas till tilläggsskattebeloppen för det innevarande året. Detta innebär inte att det ska fattas något nytt beslut för det tidigare året. Av 4 kap. 19 § framgår att bestämmelsen ovan kan medföra att tilläggsskattebeloppet för tidigare räkenskapsår måste räknas om.

Övervägandena finns i avsnitt 9.3.

25 §

Paragrafen motsvarar artikel 25.1 tredje stycket i direktivet och artikel 4.6.1 i modellreglerna.

Av *första stycket* framgår att den rapporterade enheten kan välja att – som alternativ till regeln i 24 § andra stycket – låta en oväsentlig minskning av skattekostnaden påverka det innevarande året i stället för justeringsåret.

Av *andra stycket* framgår att en minskning av skattekostnaden är oväsentlig om minskningarna sammantaget i den aktuella staten understiger en miljon euro.

Övervägandena finns i avsnitt 9.3.

26 §

Paragrafen motsvarar artikel 25.2 i direktivet och artikel 4.6.2 i modellreglerna.

I paragrafen behandlas det fallet att skattesatsen i staten sänks så att den understiger minimiskattesatsen. Om det leder till att den uppskjutna skattekostnaden minskar ska beloppet hanteras enligt 24 §.

Övervägandena finns i avsnitt 9.3.

27 §

Paragrafen motsvarar artikel 25.3 i direktivet och artikel 4.6.3. i modellreglerna.

I paragrafen hanteras konsekvenserna av den allmänna bestämmelsen i 3 kap. 34 § 6 i den särskilda situation då senare ändringar i en nationell skattesats bör få beaktas. Enligt 3 kap. 34 § 6 ska effekter som uppstår till följd av att den nationella skattesatsen ändras inte räknas med vid bestämningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet.

I bestämmelsens *första stycke* anges att den uppskjutna skattekostnaden som följer av en ändring av skattesatsen ska behandlas enligt 24 § det år då skatten betalas. Liksom i det fall som avses i 26 § är det avgörande om skattekostnaderna ökar eller minskar.

För att effekten totalt sett ska bli korrekt måste såväl förändring av den uppskjutna skatten som betalning beaktas.

Av *andra stycket* framgår att justeringen inte får överstiga den justerade skattekostnaden beräknad enligt minimiskattesatsen.

Övervägandena finns i avsnitt 9.3.

28 §

Paragrafen motsvarar artikel 25.4 i direktivet och artikel 4.6.4 i modellreglerna.

Enligt *första stycket* ska tilläggsskattebeloppet under vissa förutsättningar räknas om. Detta gäller om mer än en miljon euro av en koncernenhets aktuella skattekostnad som ingår i de medräknade skatterna inte har betalats inom tre år från det aktuella räkenskapsårets utgång. Som ytterligare förutsättning gäller att det belopp som är obetalt inte längre ska behandlas som en medräknad skatt. Genom bestämmelsen säkerställs att bara skatt som betalas tillräckligt snabbt får räknas med i den justerade skattekostnaden.

Enligt *andra stycket* ska ett tillkommande tilläggsskattebelopp hanteras enligt 20 och 21 §§. Det innebär att justerade skattekostnaden inte ändras för det tidigare året. I stället ska motsvarande belopp påverka den justerade skattekostnaden för det innevarande räkenskapsåret.

Övervägandena finns i avsnitt 9.3.

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

29 §

Paragrafen motsvarar artikel 47.1 i direktivet.

I paragrafen definieras uttrycket *övergångsår* för en stat.

Med övergångsår avses det första räkenskapsår under vilket en koncernenhet omfattas av ett regelverk som är likvärdig med och administreras på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna avseende global minimibeskattnings i den aktuella staten. Det som avses är lagstiftning som implementerar bestämmelserna i rådets direktiv 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattnivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen. Hänvisningen till direktivet är utformad så att den avser direktivet i en viss angiven lydelse, s.k. statisk hänvisning. När det

gäller tredjelandsjurisdiktioner avses modellreglerna. Det är då fråga om lagstiftning som implementerar OECD:s modellregler avseende the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), med avseende på den aktuella staten.

Övervägandena finns i avsnitt 9.4.

30 §

Paragrafen motsvarar artikel 47.2 i direktivet och artikel 9.1.1 i modellreglerna.

I *första stycket* finns den grundläggande regeln för vilka uppskjutna skattefordringar och skatteskulder som får föras in i systemet. Alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i denna stat för övergångsåret får beaktas.

Av *andra stycket* följer att de värden som posterna har i redovisningen inte kan användas utan justeringar. Beloppen måste räknas om med den lägre av minimiskattesatsen och den tillämpliga nationella skattesatsen. Om en uppskjuten skatteskuld har beräknats utifrån en lokal skattesats på exempelvis 20 procent måste beloppet räknas om utifrån en skattesats på 15 procent. Denna regel har dock ett undantag som gäller uppskjutna skattefordringar som i redovisningen har beräknats till en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen. Sådana får räknas om enligt minimiskattesatsen om den skattskyldige kan visa att den uppskjutna skattefordran är hänförlig till en justerad förlust.

I *tredje stycket* finns en regel som blir tillämplig om redovisningsreglerna förhindrar att ett företag redovisar en uppskjuten skattefordran till hela eller delar av det fulla beloppet. Detta kan exempelvis bli fallet om företaget inte är säkert på att det är möjligt att till fullo utnyttja en förlust som skattemässigt endast får kvittas mot framtida vinster med hänsyn till de begränsningar för detta som kan finnas i olika stater. Regeln innebär att den uppskjutna skattefordringen ändå beaktas till sitt fulla belopp baserad på skattesatsen 15 procent. I 3 kap. 31 § 2 stycket och 34 § 5 p. finns motsvarande bestämmelser för koncerner som redan tillämpar systemet. Både situationen att en fordran över huvud taget inte har redovisats för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda eller har redovisats men till ett lägre belopp än det fulla beloppet omfattas av paragrafens tillämpningsområde.

Övervägandena finns i avsnitt 9.4.

31 §

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. Det gäller sådana uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till poster som undantas från beräkningen av det justerade resultatet (enligt 3 kap. förslaget till lag om tilläggsskatt). Som ytterligare krav gäller att den uppskjutna skattefordringen ska ha uppkommit genom en transaktion som äger rum efter

den 30 november 2021 och att förlusten är hänförlig till en post som undantas från beräkningen av det justerade resultatet.

Övervägandena finns i avsnitt 9.4.

32 §

Paragrafen motsvarar artikel 47.4 i direktivet och artikel 9.1.3 i modellreglerna.

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

Övervägandena finns i avsnitt 9.4.

5 kap. Substansbelopp, verksamhet av begränsad betydelse och internationell sjöfartsverksamhet

1 §

Paragrafen anger vilka bestämmelser som finns i kapitlet och den saknar motsvarighet i direktivet.

Substansbelopp

Beräkningen av substansbeloppet

2 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 28.2 och 9 i direktivet och artikel 5.3.1, 5.3.2 och 5.3.2 i modellreglerna.

Begreppet substansbelopp är centralt vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet enligt 3 kap. Substansbeloppet påverkar den överskjutande vinsten genom att en koncerns sammanlagda justerade resultat i en stat subtraheras med substansbeloppet och på det sättet beräknas den överskjutande vinsten.

Substansbeloppet beräknas genom att lägga samman personalkostnader enligt 3 § och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar enligt 4 § för varje koncernenhet som hör hemma i den aktuella staten. Detta inkluderar dock inte investeringsenheter.

Substansbeloppet beräknas stat för stat. Om substansbeloppet överstiger det justerade resultatet för en stat kommer det inte att uppstå någon överskjutande vinst. Det kommer då inte att beräknas någon tilläggsskatt för året, om det inte finns ytterligare tilläggsskatt enligt 4 kap. 19–22 §§. Substansbelopp som överstiger justerat resultat under året kan inte föras framåt eller bakåt i tiden för att dras av mot det justerade resultatet för ett annat år.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.1.

Personalkostnader

3 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.1 a–b och 3 och artikel 10.1.1 (eligible employees) och 5.3.3 i modellreglerna.

I *första stycket* anges hur personalkostnaderna beräknas för en koncernenhet. Kostnaderna avser heltids- och deltidanställda vid en koncernenhet. Även oberoende uppdragstagare som deltar i koncernens ordinarie verksamhet under koncernens ledning och kontroll omfattas, inklusive anställda hos bemanningsföretag. Endast fysiska personer kan vara oberoende uppdragstagare. Anställda hos en underleverantör anses inte vara en oberoende uppdragstagare.

Personalkostnader inkluderar utgifter för ersättning till anställda, inklusive löner och andra utgifter som ger en direkt och separat personlig förmån till den anställde, såsom sjukförsäkring och pensionsavgifter. Därutöver omfattas även socialavgifter. Även belopp som tas upp till förmånsbeskattning omfattas.

Av *andra stycket* framgår att vissa personalkostnader inte ska ingå i de personalkostnader som beaktas enligt första stycket.

Enligt *första punkten* ingår inte personalkostnader som lagts till balansvärdet på materiella anläggningstillgångar. Sådana kostnader kommer att beaktas vid beräkningen enligt 4 §. Personalkostnader som kan hänföras till andra materiella tillgångar, inklusive inventarier, ska ingå i beräkningen enligt första stycket.

Enligt *andra punkten* ingår inte personalkostnader som hänförs till resultat som undantas från beräkningen av det justerade resultatet enligt 15 §, dvs. resultat från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet. Detta gäller personalkostnader hänförliga till resultat som inte överstiger det tak som anges i 15 § andra stycket. Resultat som överstiger taket är inte undantaget från beräkningen av det justerade resultatet och personalkostnader hänförliga till detta resultat ska ingå i beräkningen.

Hur stor del av kostnaderna som ska hänföras till undantagen verksamhet ska bedömas enligt samma principer som anges i 15 §. Kostnader som direkt hänför sig till internationell sjöfart eller verksamhet som kompletterar sådan verksamhet och som understiger taket i 15 § andra stycket ska inte ingå i beräkningen enligt första stycket. Kostnader som inte direkt kan hänföras till någon verksamhet ska fördelas mellan internationell sjöfart, verksamhet som kompletterar sådan verksamhet och annan verksamhet i förhållande till hur stor andel av det totala resultatet som utgörs av internationell sjöfart.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.2.

Materiella anläggningstillgångar

4 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.1 c och 4 i direktivet och artikel 10.1.1 (eligible payroll costs) och 5.3.4 i modellreglerna.

I *första stycket* anges hur beloppet för materiella anläggningstillgångar ska beräknas för en koncernenhet.

Materiella anläggningstillgångar är sådana tillgångar som innehas av en koncernenhet i syfte att användas i produktion eller tillhandahållande av varor eller tjänster under mer än en redovisningsperiod. Sådana tillgångar inkluderar byggnader, maskiner, datorer och annan kontorsutrustning, motorfordon, möbler och inventarier samt fast egendom.

Naturresurser i *första punkten* kan vara olje-, gas- eller mineralfyndigheter. Även virkesområden omfattas. Dessa tillgångar redovisas vanligtvis på likartat sätt som materiella anläggningstillgångar.

För att undvika olikbehandling mellan koncernenheter som äger och koncernenheter som leasar en tillgång omfattas även en leasetagares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar som redovisas som tillgång i balansräkningen enligt *andra punkten*. Med undantag för leasing av mindre värde och leasingavtal som löper på kort tid redovisas vanligtvis leasade materiella anläggningstillgångar på likartat sätt som materiella anläggningstillgångar som innehas med äganderätt (enligt IFRS).

För leasegivaren ingår inte en utleasad materiell anläggningstillgång i dess underlag för substansbeloppet.

I *tredje punkten* anges utöver licens ”liknande arrangemang”, vilket kan vara arrenden eller koncessioner. Genom sådana arrangemang får koncernenheten rättigheter som liknar nyttjanderätt. Om ett arrangemang ger sådana rättigheter att använda fast egendom eller att utnyttja naturresurser utgör de materiella anläggningstillgångar. Detta gäller oavsett om de är behandlade som immateriella tillgångar i koncernredovisningen.

Om rätten att använda tillgången är förenad med möjlighet för koncernenheten att ta ut vägtullar eller avgifter, till exempel genom ett separat serviceavtal, ska sådana inkomster inte ingå i beloppet för materiella anläggningstillgångar.

Den materiella anläggningstillgången ska beaktas i den stat där den koncernenhet som äger den hör hemma eller, när det gäller leasetagare eller den som innehar licens eller liknande arrangemang, i den stat där den som har nyttjanderätt till tillgången hör hemma.

I *andra stycket* anges två poster som inte ska ingå i beräkningen enligt första stycket.

Enligt *första punkten* ingår inte balansvärdet på fast egendom som innehas för försäljning, leasing eller investeringar.

Om en koncernenhet äger fast egendom i syfte att få hyresinkomster eller en värdestegring ska värdet av sådana investeringar inte ingå i beräkningen enligt första stycket. Sådana investeringar redovisas i många fall också separat. Fastigheter som koncernenheten innehar och som direkt eller indirekt används i produktionen av varor eller tjänster kommer dock att beaktas i beräkningen.

Fast egendom som inte kontinuerligt används i verksamheten, utan som en koncernenhet innehar i syfte att sälja, är inte en indikation på någon faktisk verksamhet i en stat. Sådan egendom ska inte föranleda ett högre substansbelopp. Med att egendomen innehas för försäljning avses att den måste vara tillgänglig för omedelbar försäljning i befintligt skick. Försäljningen får endast vara föremål för sedvanliga villkor vid försäljning av dylika tillgångar. En försäljning ska vidare vara högst sannolik. Även sådana investeringar redovisas i många fall separat.

Enligt *andra punkten* ingår inte balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som används för att erhålla inkomster som undantas från

beräkningen av det justerade resultatet enligt 15 §. Det som avses är resultat från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet. Sådana tillgångar kan vara skepp och annan maritim utrustning eller infrastruktur. Detta gäller upp till inkomsttaket i 15 § andra stycket. Balansvärdet för materiella anläggningstillgångar som används för att generera resultatet måste exkluderas i proportion till det exkluderade resultatet, det vill säga baserat på förhållandet mellan resultat under taket och det totala resultatet.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.3.

5 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.5 i direktivet och artikel 5.3.5 i modellreglerna.

I paragrafen anges vad som avses med balansvärdet i 4 §. Värdet i koncernredovisningen avser värdet efter att justeringar har gjorts för bland annat koncerninterna försäljningar. Detta medför att substansbeloppet grundas på kostnader för att förvärva tillgångar från icke relaterade parter och återspeglar koncernens faktiska investeringar i relevanta tillgångar. Utan dessa justeringar skulle investeringar kunna överdrivas eller underskattas.

Värdet för varje tillgång är genomsnittet av balansvärdet vid ingången av räkenskapsåret och balansvärdet vid utgången av räkenskapsåret. Om en koncernenhet förvärvar eller avyttrar en tillgång under räkenskapsåret kommer dess balansvärde att vara noll vid ingången av räkenskapsåret respektive vid utgången av året. Detta medför att sådana tillgångar värderas till hälften under det år de förvärvas eller avyttras vad gäller substansbeloppet.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.3.

Fast driftställe

6 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.6 i direktivet och artikel 5.3.6 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar koncernenheter som är fasta driftställen.

Enligt *första stycket* ska personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som ingår i ett fast driftställes separata räkenskaper enligt 7 kap. 19–21 §§ beaktas i beräkningen enligt 3–4 §§ för det fasta driftstället.

Vidare krävs enligt första stycket att personal och tillgångar finns i den stat där det fasta driftstället hör hemma. Vad som avses med detta uttryck framgår av kommentaren till 3–4 §§. Om personal och tillgångar inte finns i samma stat som det fasta driftstället ska de inte inkluderas i beräkningen av undantagen för det fasta driftstället.

Personalkostnader och materiella anläggningstillgångar kan inte hänföras till ett sådant fast driftställe som avses i 7 kap. 17 § 4.

Av *andra stycket* framgår att personalkostnader och materiella anläggningstillgångar kan hänföras till antingen ett fast driftställe eller dess huvudenhet. Om kostnaderna och tillgångarna hänförs till ett fast driftställe enligt första stycket ska de inte också beaktas vid beräkningen enligt 3 och 4 §§ för huvudenheten. Samma kostnader och tillgångar ska inte beaktas vid mer än ett tillfälle.

Att det justerade resultatet för ett fast driftställe fördelas till dess huvudenhet enligt 7 kap. 24 § medför inte någon förändring av om anställda eller tillgångar ska hänföras till ett fast driftställe. Om dessa finns i den stat där det fasta driftstället hör hemma ska de hänföras till det fasta driftstället och inte till huvudenheten.

I *tredje stycket* anges att personalkostnader och beloppet för materiella anläggningstillgångar hos ett fast driftställe i vissa fall ska undantas från beräkningen enligt 3 och 4 §§. Det gäller om det fasta driftställets inkomster helt eller delvis undantas från det redovisade respektive justerade resultatet i enlighet med 7 kap. 7 och 20 §§. Om inkomsten delvis undantas ska personalkostnader och beloppet för materiella anläggningstillgångar minskas i motsvarande mån. På detta sätt kommer personalkostnader och beloppet för materiella anläggningstillgångar som används för att generera inkomst som undantas från det justerade resultatet inte att beaktas vid beräkningen av substansbeloppet.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.4.

Delägarbeskattade enheter

7 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.7 första stycket a i direktivet och artikel 5.3.7.a i modellreglerna.

Paragrafen behandlar hur personalkostnader respektive materiella anläggningstillgångar som tas upp i en delägarbeskattad enhets årsredovisning ska hanteras.

Av *första stycket* framgår att personalkostnader respektive materiella anläggningstillgångar i första hand ska fördelas till ett fast driftställe enligt 6 §. Om det inte finns förutsättningar för en sådan fördelning ska de fördelas till en delägarbeskattad enhets ägarenheter. Detta kräver dock att de finns i den stat där ägarenheten hör hemma.

Enligt *andra stycket* ska fördelningen göras i proportion till det belopp som fördelats på ägarenheterna i enlighet med 7 kap. 9 §. Samma andel av resultatet som fördelas enligt den bestämmelsen ska gälla för fördelningen av personalkostnader respektive beloppet för materiella anläggningstillgångar.

Paragrafen gäller skattetransparenta enheter, såsom ett handelsbolag. De får inte vara moderföretag. För moderföretag gäller 8 §.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.5.

8 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.7 första stycket b i direktivet och artikel 5.3.7.b i modellreglerna.

Paragrafen gäller delägarbeskattade enheter som är moderföretag. Personalkostnader respektive materiella anläggningstillgångar som tas upp i moderföretagets redovisning ska fördelas till moderföretaget enligt samma principer som anges i 7 kap. 12 och 13 §§, om de finns i en stat där den delägarbeskattade enheten hör hemma.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.5.

9 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.7 andra stycket i direktivet och artikel 5.3.7.c i modellreglerna.

Enligt paragrafen ska alla personalkostnader och materiella anläggningstillgångar i en delägarbeskattad enhet som inte kan fördelas enligt 7 och 8 §§ undantas från koncernens beräkningar av substansbeloppet.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.5.

Statslösa enheter

10 §

Paragrafen motsvarar artikel 28.8 i direktivet och artikel 5.1.1 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar statslösa koncernenheter. För sådana enheter ska substansbeloppet beräknas separat.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.6.

Val att inte göra avdrag för substansbeloppet

11 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 28.2 i direktivet och artikel 5.3.1 i modellreglerna.

Den rapporterade enheten kan välja att inte tillämpa avdraget för substansbeloppet. Valet att inte tillämpa avdraget gäller för varje stat för sig och för ett år i taget. Valet ska redovisas i tilläggsskatterapporten. Om den rapporterade enheten inte redovisar beräkningen av substansavdraget (tabell 3.3.2 i tilläggsskatterapporten) för jurisdiktionen, antas emellertid att valet att inte tillämpa substansundantaget har gjorts för den jurisdiktionen.

Övervägandena finns i avsnitt 10.1.1.

Undantag för verksamhet av begränsad betydelse

12 §

Paragrafen motsvarar artikel 30.1 i direktivet och artikel 5.5.1 i modellreglerna.

Tilläggsskattebeloppet för koncernen i en stat ska anses vara noll när koncernenheterna i staten uppfyller de båda villkor som anges i paragrafen och då den rapporterade enheten väljer att tillämpa undantaget för verksamhet av begränsad betydelse.

Enligt *första punkten* ska koncernens genomsnittliga intäkt för staten vara lägre än tio miljoner euro.

Enligt *andra punkten* ska koncernens genomsnittliga justerade resultat för staten vara lägre än en miljon euro.

För beräkningen ska intäkterna respektive resultatet hos samtliga koncernenheter som hör hemma i staten läggas samman. Intäkter respektive justerat resultat hos minoritetsägda koncernenheter ingår i beräkningen. Beräkningen ska ske enligt 13 §.

Den rapporterade enheten rapporterar valet att tillämpa undantaget för verksamhet av begränsad betydelse i tilläggsskatterapporten. Valet gäller för ett räkenskapsår i taget.

Övervägandena finns i avsnitt 10.2.

13 §

Paragrafen motsvarar artikel 30.2–4 i direktivet och artikel 5.5.2 och 5.5.3 i modellreglerna.

I paragrafen finns bestämmelser om hur beräkningen ska göras vid tillämpningen av undantaget för verksamhet av begränsad betydelse som en rapporterande enhet kan välja enligt 12§.

Första stycket behandlar vad som avses med genomsnittlig intäkt. Intäkterna utgörs av summan av alla intäkter för koncernenheterna i staten, efter eventuella justeringar i enlighet med vad som föreskrivs i lagen. För en närmare beskrivning av vilka justeringar som påverkar respektive inte påverkar intäkten, se kommentaren till modellreglerna, punkterna 87–94. Genomsnittet avser tre räkenskapsår.

Andra stycket behandlar vad som avses med genomsnittligt justerat resultat. Det justerade resultatet för koncernenheter i en stat erhålls genom att dra bort den sammanlagda justerade förlusten för koncernenheterna från den sammanlagda justerade vinsten för dem. Om resultatet är noll eller negativt är statens justerade resultat en förlust. Genomsnittet avser tre räkenskapsår.

I *trede stycket* anges att i vissa fall ska ett eller flera räkenskapsår undantas från genomsnittsberäkningen i första stycket. Det avser räkenskapsår då det inte har funnits koncernenheter med vare sig intäkt eller justerad förlust i aktuell stat. Det kan handla om räkenskapsår då koncernen inte har haft några koncernenheter eller endast vilande koncernenheter i staten i fråga. Det är då lagen träder i kraft finns det inte heller koncernenheter med intäkt eller förlust något föregående räkenskapsår, varför dessa räkenskapsår ska undantas från beräkningen.

Om koncernen förvärvar en koncernenhet under något av de räkenskapsår som genomsnittet avser ska denna enhets intäkt och justerade resultat inte beaktas för räkenskapsår innan förvärvet. Om en koncernenhet lämnar koncernen ska denna enhets intäkt och justerade resultat beaktas för räkenskapsår innan enheten lämnar koncernen.

Om räkenskapsåret är kortare än tolv månader ska intäkt och justerat resultat justeras i motsvarande mån.

Om effektiv skattesats för ett räkenskapsår ska justeras i efterhand kan det påverka beräkningen av intäkt och justerat resultat. Om justeringen resulterar i att intäkten och resultatet sänks ska det inte leda till att koncernen tillämpar undantaget för verksamhet av begränsad betydelse under det räkenskapsåret. Om justeringen däremot resulterar i att undantaget inte längre är tillämpligt på grund av att förutsättningarna i 12 § inte längre är uppfyllda ska den rapporterande enheten lämna all nödvändig information i tilläggsskatterapporten för relevant räkenskapsår, utan att tillämpa undantaget.

Övervägandena finns i avsnitt 10.2.

14 §

Paragrafen motsvarar artikel 30.5 i direktivet och artikel 5.5.4 i modellreglerna. Paragrafen behandlar statslösa koncernenheter och investeringsenheter. Det framgår att intäkter och justerat resultat för

sådana enheter ska undantas från beräkningen som ska göras enligt 12 och 13 §§ när undantaget för verksamhet av begränsad betydelse tillämpas. Övervägandena finns i avsnitt 10.2.

Undantag för internationell sjöfartsverksamhet

Resultat som inte ska tas med

15 §

Paragrafen motsvarar artikel 17.2 och 4 i direktivet och artikel 3.3.1 och 3.3.4 i modellreglerna

I *första stycket* anges att ett resultat från internationell sjöfart eller från verksamhet som kompletterar sådan verksamhet inte ska tas med vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet. Detta gäller endast under förutsättning att koncernenheten kan visa att den strategiska eller kommersiella förvaltningen av alla berörda fartyg faktiskt bedrivs från den stat där enheten hör hemma.

Med strategisk förvaltning avses exempelvis att förfoga över tillgångar, att besluta om utgifter, att tilldela omfattande kontrakt, att ingå avtal kring strategiska allianser och gemensam pool av fartyg samt att besluta om etableringar i utlandet. Relevanta faktorer i bedömningen är var beslutsfattare hör hemma, inklusive senior ledningspersonal, var styrelsemöten äger rum, inklusive operativa möten, samt var ledningspersonal och nyckelmedarbetare är bosatta.

Med kommersiell förvaltning avses att planera färdvägar, ta emot bokningar för frakt eller passagerare samt att hantera försäkringar, finansiering, proviantering och utbildning. Relevanta faktorer i bedömningen är hur många av de anställda i staten som utför sådana arbetsuppgifter, var nyckelmedarbetare är bosatta och vilka lokaler som används i jurisdiktionen.

Undantaget kan gälla fartyg som transporterar passagerare eller gods i internationell trafik, oavsett om fartygen ägs, hyrs eller på annat sätt står till koncernenhetens förfogande. Frågan om strategisk och kommersiell förvaltning bedrivs i en stat måste avgöras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Härvid ska såväl strategisk och kommersiell förvaltning inom staten såväl som i andra stater beaktas. Vilken stat som är flaggstat har inte i sig någon betydelse för bedömningen. En flaggstat kan dock ställa sådana krav på verksamheten att kravet är uppfyllt.

Andra stycket sätter ett tak för hur stor del av resultatet från kompletterande verksamhet som kan undantas vid beräkningen av det justerade resultatet enligt första stycket. I denna del ska bedömningen göras utifrån samtliga koncernenheter i staten. En koncernenhet behöver beräkna resultatet för sjöfartsverksamhet separat från resultatet för den kompletterande verksamheten.

Den del av resultatet från kompletterande verksamhet som överstiger taket ska ingå i beräkningen av det justerade resultatet. Detta resultat ska fördelas mellan koncernenheter i staten i proportion till deras andel av det totala resultatet från kompletterande verksamhet i staten.

Övervägandena finns i avsnitt 10.3.1.

Kostnader som inte ska tas med

16 §

Paragrafen motsvarar artikel 17.5–6 i direktivet och artikel 3.3.5 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar de kostnader från internationell sjöfartsverksamhet och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet som ska beaktas när det justerade resultatet beräknas enligt 15 §.

Kostnader som direkt hänför sig till aktuell verksamhet ska fördelas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet för att beräkna koncernenhetens resultat från sådan verksamhet.

Direkta kostnader kan avse driftkostnader för ett fartyg, såsom personalkostnader, bränslekostnader, underhåll och uppgraderingar samt terminal-, stuveri- och hamnkostnader. Det kan även avse avskrivningskostnader för fartyg och annan maritim utrustning och infrastruktur, utgifter för hyra av fartyg eller fraktcontainrar, lasthantering eller andra kostnader.

Med indirekta kostnader avses alla kostnader som inte är direkt hänförliga till verksamheten. Sådana kostnader ska fördelas mellan koncernenhetens internationella sjöfartsverksamhet och övrig verksamhet i proportion till dess inkomster från internationell sjöfartsverksamhet dividerat med dess inkomster från övrig verksamhet.

Resultatet från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet ska enligt 18 och 19 §§ beräknas till ett resultat. Resultatet undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Enligt denna paragraf ska alla direkta och indirekta kostnader som kan hänföras till en koncernenhets resultat från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet och som dras av vid beräkningen av detta resultat inte också dras av vid beräkningen av det justerade resultatet. Koncernenheten ska endast göra en enda justering av det redovisade resultatet motsvarande den nettovinst eller nettoförlust som ska undantas från beräkningen av det justerade resultatet. Genom att beräkna inkomsterna från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet separat och därefter dra bort resultatet från beräkningen av det justerade resultatet uppfyller koncernenheten kraven i denna paragraf, oaktat att bruttoinkomsterna och kostnaderna från nämnd verksamhet inkluderas i det redovisade resultatet.

Till den del direkta och indirekta kostnader är hänförliga till resultat från verksamhet som kompletterar internationell sjöfart över den tröskel som anges i 15 § andra stycket ska kostnaderna beaktas vid beräkningen av koncernenhetens justerade resultat, liksom motsvarande vinst.

Övervägandena finns i avsnitt 10.3.2.

Förlust i internationell sjöfartsverksamhet

17 §

Paragrafen motsvarar artikel 17.3 i direktivet och artikel 3.3.1 i modellreglerna.

En förlust från internationell sjöfart och från verksamhet som kompletterar sådan verksamhet ska inte tas med i beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet.

Övervägandena finns i avsnitt 10.3.3.

Resultat från internationell sjöfart

18 §

Paragrafen motsvarar artikel 17.1 a i direktivet och artikel 3.3.2 i modellavtalet.

Resultat från internationell sjöfart är nettoresultatet för en koncernenhet från sådana verksamheter som anges i bestämmelsen, om verksamheten inte enbart sker i inlandet i den stat där koncernenheten hör hemma. Vattendrag i inland utgörs av floder, kanaler och sjöar.

Det finns en uttrycklig hänvisning till kommentaren till artikel 8.1 i modellavtalet och det framgår att den kategori av vinster som omfattas av den artikeln vad avser driften av ett fartyg också omfattas av detta undantag. Syftet med artikel 8.1 i modellavtalet är att garantera att inkomst genom användning av skepp i internationell trafik blir beskattad endast i en stat. I kommentaren till modellreglerna finns ytterligare ledning kring vilka verksamheter som avses i punkterna 151–160.

Övervägandena finns i avsnitt 10.3.4.

Resultat från kompletterande verksamhet

19 §

Paragrafen motsvarar artikel 17.1 b i direktivet och artikel 3.3.3 i modellreglerna.

Resultat från kompletterande verksamhet till internationell sjöfart är nettoresultatet för en koncernenhet från sådana verksamheter som anges i bestämmelsen, under förutsättning att de huvudsakligen bedrivs i samband med transport av passagerare eller gods i internationell trafik.

I kommentaren till modellreglerna finns ytterligare ledning kring vilken verksamhet som avses, punkterna 161–171.

Övervägandena finns i avsnitt 10.3.5.

6 kap. Skattskyldighet för tilläggsskatt

1 §

Paragrafen anger vilka bestämmelser som finns i kapitlet och saknar motsvarighet i direktivet.

Kapitlet innehåller bestämmelser om nationell tilläggsskatt samt om internationell tilläggsskatt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln. Vidare finns bestämmelser som innebär undantag från reglerna under fem år. Det framgår också att det finns bestämmelser i 7 kap. avseende tillämpningen för särskilda enheter.

Nationell tilläggsskatt

Svensk lågbeskattad koncernenhet

2 §

Paragrafen har sin grund i artikel 11 om nationell tilläggsskatt i direktivet, vilken speglar huvudregeln för internationell tilläggsskatt.

Paragrafen innehåller bestämmelsen som medför skattskyldighet för lågbeskattade svenska koncernenheter. Tilläggsskattebeloppet ska beräknas enligt bestämmelserna i 3 kap., vilket även gäller för internationell tilläggsskatt, dvs. enligt huvud- och kompletteringsregeln för tilläggsskatt.

I paragrafen anges att om en svensk koncernenhet är lågbeskattad är enheten skattskyldig för hela tilläggsskattebeloppet för den egna enheten.

Övervägandena finns i avsnitt 11.

Huvudregel för tilläggsskatt

3 §

Paragrafen saknar direkt motsvarighet i direktivet.

Av paragrafen framgår förutsättningarna för att huvudregeln för tilläggsskatt ska tillämpas. Detta gäller då tillämpning av 2 § om nationell tilläggsskatt inte leder till att tilläggsskattebelopp för koncernens samtliga lågbeskattade koncernenheter tas ut i sin helhet. Svenska koncernenheter kan i så fall bli skattskyldiga för tilläggsskatt. Det är dock inte i alla fall som sådan skatt ska betalas, utan ytterligare förutsättningar i 4–8 §§ ska vara uppfyllda.

Övervägandena finns i avsnitt 12.1.

Moderföretag

4 §

Paragrafen motsvarar artikel 5 och 9.1 i direktivet och artikel 2.1.1 och 2.2.1 i modellreglerna samt 9.3 i direktivet, vilken saknar motsvarighet i modellreglerna.

I *första stycket* anges att ett moderföretag som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i en lågbeskattad koncernenhet är skattskyldigt för sin andel av koncernenhetens tilläggsskattebelopp.

Paragrafen ger uttryck för den *top-down approach* som är en grundprincip i reglerna om internationell tilläggsbeskattningsprincip. Principen innebär att tilläggsbeskattningsprincipen av en lågbeskattad koncernenhet ska ske så högt upp i en ägarkedja som möjligt. Huvudregeln ska i första hand tillämpas på koncernens moderföretag.

Moderföretag definieras i 2 kap. 10 §.

Enligt första stycket har ett svenskt moderföretag, som inte är en undantagen enhet, en skyldighet att betala sin andel av det tilläggsskattebelopp som beräknas enligt 3 kap. för en lågbeskattad koncernenhet. Skattskyldigheten avser lågbeskattade koncernenheter som moderföretaget har ett ägarintresse i, och som hör hemma i en annan stat eller som är statslöst. Moderföretagets ägarintresse kan vara såväl direkt som indirekt. Det har inte någon betydelse hur stor ägarandel moderföretaget har i den lågbeskattade koncernenheten, så länge enheten uppfyller förutsättningarna för att vara en koncernenhet (punkt 11 i kommentaren till artikel 2.1.1 i modellreglerna).

Skattskyldigheten omfattar lågbeskattade koncernenheter oavsett om moderföretaget har ett ägarintresse i dem endast under del av beskattningsåret eller om ägandeförhållandet består under hela beskattningsåret. Det innebär att skattskyldigheten gäller lågbeskattade

koncernenheter som har förvärvats eller sålts under beskattningsåret. Hur stor del av året koncernenheten har ägts av moderföretaget har inte betydelse för om tilläggsskatt ska betalas avseende enheten, men det påverkar beräkningen av tilläggsskatten enligt 3 kap. (punkt 13 i kommentaren till artikel 2.1.1 i modellreglerna)

Moderföretaget ska betala en så stor andel av tilläggsskattebeloppet som svarar mot dess direkta eller indirekta ägarintresse i den lågbeskattade koncernenhetens justerade vinst. I 4 § anges hur denna andel ska beräknas.

Av *andra stycket* framgår att moderföretagets andel är koncernenhetens justerade resultat minskat med det resultat som tillhör andra ägarintressen delat med det totala justerade resultatet.

I *tredje stycket* anges att beräkningen av det resultat som tillhör andra ägarintressen framgår av 7 §.

Övervägandena finns i avsnitt 12.1.

Mellanliggande moderenheter

5 §

Paragrafen motsvarar artikel 6 i direktivet och artikel 2.1.2 och 2.1.3 i modellreglerna samt artikel 7 och 50.2 första stycket i direktivet, vilka saknar motsvarighet i modellreglerna.

Paragrafen behandlar mellanliggande svenska moderenheter. Bestämelsen speglar huvudregeln för tilläggsskatt.

Enligt paragrafen ska huvudregeln för tilläggsskatt i vissa fall tillämpas på en mellanliggande moderenhet i Sverige. Mellanliggande moderenhet definieras i 2 kap. 12 §. Om huvudregeln ska tillämpas på en mellanliggande moderenhet ska den tillämpas på det sätt som beskrivs i 4 § och moderenhetens andel av tilläggsskatten ska beräknas enligt 7 §.

Det krävs inte att en mellanliggande moderenhet har ett visst ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten för att huvudregeln ska tillämpas på den. Det räcker att moderenheten har ett ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten och att båda enheterna ingår i samma koncern (punkt 14 i kommentaren till artikel 2.1.2 i modellreglerna).

En mellanliggande moderenhet ska betala sin andel av tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet om inte något av undantagen i första eller andra punkten är tillämpligt.

Enligt *första punkten* är en mellanliggande moderenhet inte skyldig att betala tilläggsskatt för en lågbeskattad koncernenhet om moderföretaget eller en annan mellanliggande moderenhet med ett bestämmande inflytande över moderenheten omfattas av en huvudregel. Detta är ett uttryck för att huvudregeln ska tillämpas så högt upp i ägarkedjan som möjligt.

Bestämmande inflytande definieras i 2 kap. 14 §.

Med uttrycket ”omfattas av en huvudregel” avses att nationell skattelag i den stat där moderenheten hör hemma kräver att moderenheten tillämpar en huvudregel för tilläggsskatt. Om den stat där moderenheten hör hemma har beslutat att införa en regel motsvarande en huvudregel, men regeln ännu inte har trätt i kraft, omfattas inte moderenheter i den staten av någon huvudregel (punkt 18 i kommentaren till artikel 2.1.2 i modellreglerna).

En undantagen enhet omfattas inte av en huvudregel. Första punkten omfattar även de fall då moderföretaget är en undantagen enhet (punkt 18

i kommentaren till artikel 2.1.2 i modellreglerna). I dessa fall ska huvudregeln tillämpas på en mellanliggande moderenhet.

Enligt *andra punkten* är en mellanliggande moderenhet inte heller skyldig att betala tilläggsskatt för en lågbeskattad koncernenhet om dess moderföretag är undantaget från att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln enligt artikel 50 i direktivet. Undantaget i artikel 50 gäller medlemsstater där högst tolv moderföretag som faller inom direktivets tillämpningsområde hör hemma och endast under de sex räkenskapsår som infaller närmast efter den 31 december 2023. Hänvisningen till direktivet är utformad så att den avser direktivet i en viss angiven lydelse, s.k. statisk hänvisning.

Bestämmelsen är nödvändig för att uppfylla direktivets föreskrift i artikel 6 att huvudregeln endast ska tillämpas på mellanliggande moderenheter med moderföretag som hör hemma utanför unionen. I de flesta fall gäller i denna situation att ett moderföretag inom unionen omfattas av en huvudregel, eftersom medlemsstaterna är skyldiga att införa en huvudregel och tilläggsbeskatta lågbeskattade koncernenheter såväl inom som utanför den egna staten. I det fall moderföretaget är undantaget från att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln enligt artikel 50 skulle dock huvudregeln tillämpas på sådana moderföretags mellanliggande moderenheter, om inte undantaget i andra punkten fanns. Genom undantaget säkerställs att huvudregeln inte tillämpas för mellanliggande moderenheter i de fall enhetens moderföretag är undantaget från att tillämpa huvudregeln enligt artikel 50. Det innebär att eventuella tilläggsskattebelopp i en sådan koncern kommer att tas ut med stöd av kompletteringsregeln.

Övervägandena finns i avsnitt 12.1.

Delägda moderenheter

6 §

Paragrafen motsvarar artikel 8 i direktivet samt artikel 2.1.4 och 2.1.5 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar delägda svenska moderenheter. Bestämmelsen speglar huvudregeln.

Av paragrafen framgår att vad som sägs i 4 § gäller även för en delägd moderenhet om denna inte direkt eller indirekt helt ägs av en annan delägd moderenhet som omfattas av en huvudregel.

Övervägandena finns i avsnitt 12.1.

Beräkning av det resultat som tillhör andra ägarintressen

7 §

Paragrafen motsvarar artikel 9.2 i direktivet och artikel 2.2.1 och 2.2.2 i modellreglerna. Paragrafen speglar huvudregeln.

I paragrafen anges hur den andel av tilläggsskattebeloppet som tillhör andra ägarintressen för en lågbeskattad koncernenhet ska beräknas. Att det resultat som tillhör andra ägarintressen ska minska koncernenhetens justerade resultat framgår av 4 §.

Tilläggsskattebeloppet för en koncernenhet beräknas enligt 3 kap. I det fall moderenheten äger alla andelar i den lågbeskattade koncernenheten

ska moderenheten betala hela tilläggsskattebeloppet för den lågbeskattade koncernenheten. Vid beräkningen av hur stor andel av tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet som en moderenhet ska betala i andra fall ska moderenheten ta hänsyn till hur stor andel av det justerade resultatet, och därmed även av tilläggsskatten, som hänför sig till utomstående ägare. Beräkningen innebär att den lågbeskattade koncernenhetens justerade resultat ska minskas med den andel av resultatet som är hänförligt till andra ägare. Skillnaden ska sedan divideras med den lågbeskattade koncernenhetens justerade resultat för att få fram moderenhetens andel av den lågbeskattade koncernenhetens tilläggsskattebelopp.

Paragrafen anger enligt vilka principer den andel av resultatet som ska hänföras till moderenheten respektive till andra ägare ska beräknas. För moderenheter som inte är moderföretag ska beräkningen göras som om de vore moderföretag. Den skattskyldiga moderenheten ska antas ha upprättat en koncernredovisning enligt de principer i en sådan allmänt erkänd redovisningsstandard som moderföretaget tillämpar (en hypotetisk koncernredovisning). Är det moderföretagets andel av tilläggsskattebeloppet som ska beräknas ska beräkningen göras utifrån den faktiskt upprättade koncernredovisningen. Det är nödvändigt att alla moderenheter inom gruppen tillämpar samma redovisningsprinciper vid fördelningen av tilläggsskatten. Annars kan det inträffa att tilläggsskatten inte tas ut i sin helhet eller att den lågbeskattade inkomsten dubbelbeskattas.

När en hypotetisk koncernredovisning upprättas ska fyra antaganden göras. Enligt *första punkten* ska moderenheten anses ha upprättat koncernredovisning i enlighet med en sådan redovisningsstandard som anges ovan. Vidare ska den lågbeskattade koncernenhetens nettoresultat vara lika med dess justerade resultat.

För att en koncernenhet ska vara just en koncernenhet krävs att moderföretaget har ett bestämmande inflytande över enheten. Den moderenhet som är skattskyldig enligt huvudregeln för den lågbeskattade koncernenheten behöver dock inte ha ett bestämmande inflytande över den lågbeskattade koncernenheten. Om den skattskyldiga moderenheten har ett minoritetsintresse i den lågbeskattade koncernenheten antas enligt *andra punkten* att den ändå har ett sådant bestämmande inflytande över den lågbeskattade koncernenheten att den senares inkomster och utgifter ska konsolideras i den hypotetiska koncernredovisningen. Detta antagande krävs för att den lågbeskattade koncernenhetens samtliga inkomster och utgifter ska beaktas, och inte bara nettovinsten enligt kapitalandelsmetoden (punkt 34 i kommentaren till artikel 2.2.3 i modellreglerna). Det är nödvändigt för att kunna bestämma vilken andel av dess inkomster som ska fördelas till andra ägare enligt den aktuella redovisningsstandarden.

I en koncernredovisning undantas normalt koncerninterna transaktioner. Enligt *tredje punkten* ska det dock antas att den lågbeskattade koncernenhetens justerade resultat inte i någon del är hänförligt till transaktioner med andra koncernenheter. Det belopp som ska fördelas till en skattskyldig moderenhet är det justerade resultatet, vilket inkluderar inkomster och utgifter som beror på sådana transaktioner.

Enligt *fjärde punkten* ska det slutligen antas att alla ägarintressen som inte direkt eller indirekt ägs av moderenheten tillhör ägare som inte är koncernenheter. Andra koncernenheter i koncernen med ägarintressen i

den lågbeskattade koncernenheten behandlas genom detta antagande på samma sätt som ägare som inte ingår i koncernen. Det säkerställer att endast inkomster som faktiskt är hänförliga till andelar som moderenheten direkt eller indirekt äger ingår i moderenhetens andel.

En moderenhets andel av tilläggsskattebeloppet beräknas för varje moderenhet för sig, utan hänsyn till andra moderenheters andelar. Av 8 § framgår hur moderenheter ska avräkna tilläggsskatt som ska betalas av andra moderenheter om flera moderenheter i en ägarkedja ska tillämpa 3 § i förhållande till samma lågbeskattade koncernenhet.

Övervägandena finns i avsnitt 12.1.

Avräkning

8 §

Paragrafen, som speglar huvudregeln, motsvarar artikel 10 i direktivet och artikel 2.3.1 och 2.3.2 i modellreglerna.

Bestämmelsen behandlar avräkning av tilläggsskatt.

Fler än en moderenhet i samma ägarkedja kan vara skyldiga att betala en andel av tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet, utan att någon av dem undantas från att tillämpa huvudregeln enligt 5 eller 6 §§. För att förhindra att tilläggsskatt betalas med ett högre belopp än det tilläggsskattebelopp som har beräknats för enheten enligt 3 kap. ska en moderenhet högre upp i ägarkedjan avräkna den andel av tilläggsskatten som en moderenhet lägre ner i ägarkedjan ska betala enligt en huvudregel. Den moderenhet som är lägre placerad i ägarkedjan kan vara direkt eller indirekt ägd av den högre placerade moderenheten. Den högre placerade moderenheten har i dessa fall alltid ett indirekt ägande i den lågbeskattade koncernenheten genom den eller de andra moderenheterna.

Avräkning kan inte ske med ett högre belopp än den avräknande moderenhetens andel av den tilläggsskatt som svarar mot den indirekta ägarandelen för vilken avräkning sker. Avräkning ska ske redan vid fördelningen av tilläggsskatten mellan moderenheterna och inte när tilläggsskatten senare ska betalas (punkt 40 i kommentaren till artikel 2.3.2 i modellreglerna).

Övervägandena finns i avsnitt 12.1.

Kompletteringsregel för tilläggsskatt

Kompletterande tilläggsskatt

9 §

Första stycket saknar direkt motsvarighet i direktivet. Andra stycket motsvarar artikel 12.3 och 13.3 i direktivet och artikel 2.4.3 modellreglerna. Av paragrafen framgår förutsättningarna för att kompletteringsregeln för tilläggsskatt ska tillämpas.

Av *första stycket* framgår att kompletteringsregeln ska tillämpas på svenska koncernenheter i vissa situationer. Detta gäller då tillämpning av 2 § om nationell tilläggsskatt och av huvudregeln för tilläggsskatt i en stat inte leder till att tilläggsskattebelopp för koncernens samtliga lågbeskattade koncernenheter betalas i sin helhet. Det är dock inte i alla fall som skattskyldighet uppkommer enligt paragrafen, utan ytterligare

förutsättningar i 10–13 §§ ska vara uppfyllda. Den tilläggsskatt som tas ut enligt kompletteringsregeln kallas kompletterande tilläggsskatt.

Enligt *andra stycket* är investeringsenheter undantagna från att tillämpa kompletteringsregeln.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.1.

Kompletterande tilläggsskatt för svenska koncernenheter

10 §

Paragrafen motsvarar artikel 12.1 och 13.1 i direktivet och artikel 2.4.1 i modellreglerna.

Paragrafen beskriver när svenska koncernenheter är skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt.

Kompletteringsregeln gäller endast multinationella koncerner. Svenska koncernenheter i sådana koncerner är skattskyldiga enligt kompletteringsregeln, om förutsättningarna i paragrafen är uppfyllda. Koncernens samtliga svenska koncernenheter som inte är undantagna enheter eller investeringsenheter omfattas av skattskyldigheten, oavsett om de är moderenheter eller inte. I 14 § finns bestämmelser om hur skattskyldigheten ska fördelas om det finns mer än en skattskyldig koncernenhet enligt kompletteringsregeln.

För att svenska koncernenheter ska vara skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt krävs enligt *första punkten* att moderföretaget inte omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt. Alternativt krävs det att moderföretaget endast omfattas av en huvudregel i förhållande till lågbeskattade koncernenheter i andra stater än den stat där det hör hemma. Detta innebär att svenska koncernenheter kan vara skattskyldiga enligt kompletteringsregeln i följande fall:

a) när moderföretaget hör hemma i tredje land och inte omfattas av en huvudregel där,

b) när moderföretaget hör hemma inom en medlemsstat i EU som är undantagen från att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln enligt artikel 50 i direktivet,

c) när moderföretaget är en undantagen enhet eller

d) när moderföretaget i och för sig hör hemma i en stat som tillämpar en huvudregel, men där huvudregeln endast tillämpas i förhållande till lågbeskattade koncernenheter i andra stater än den där moderföretaget hör hemma. I detta fall kan moderföretaget självt vara lågbeskattat.

Enligt *andra punkten* krävs även att kompletterande tilläggsskatt fördelas till de svenska koncernenheterna enligt 12 § för att skattskyldighet ska uppstå.

Skattskyldigheten innebär att den eller de skattskyldiga koncernenheterna ska betala en kompletterande tilläggsskatt på samma sätt som skattskyldiga moderenheter enligt huvudregeln. Den kompletterande tilläggsskatten är en separat skatt som ska betalas av den eller de skattskyldiga koncernenheterna oavsett hur dessa koncernenheter inkomstbeskattas.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.1.

11 §

Paragrafen motsvarar artikel 14.2–4 i direktivet och artikel 2.5.1–2.5.3 i modellreglerna.

Paragrafen beskriver hur underlaget för den kompletterande tilläggsskatten enligt kompletteringsregeln ska beräknas.

Liksom för huvudregeln är utgångspunkten för skattskyldigheten att ett tilläggsskattebelopp beräknas för en lågbeskattad koncernenhet enligt 3 kap. Enligt kompletteringsregeln utgör samtliga tilläggsskattebelopp som har beräknats för alla lågbeskattade koncernenheter i hela den multinationella koncernen underlaget för kompletterande tilläggsskatt.

Tilläggsskattebeloppen ska justeras enligt punkt 1 och 2 innan de läggs samman. Av punkt 74 i kommentaren till artikel 2.5.2 i modellreglerna följer att justeringarna ska göras på enhetsbasis. Ett tilläggsskattebelopp kan komma att undantas helt från underlaget. Det kan också komma att sänkas med den andel av beloppet som betalas enligt en huvudregel eller inte påverkas av någon justering överhuvudtaget. De tilläggsskattebelopp som kvarstår efter justeringarna kommer att läggas samman i en pott. Denna pott utgör underlaget för koncernens kompletterande tilläggsskatt. En andel av detta underlag fördelas sedan till svenska koncernenheter enligt 12 §.

Kompletteringsregeln är endast tillämplig om moderföretaget inte omfattas av en huvudregel i förhållande till den lågbeskattade koncernenheten. Moderföretaget kan dock äga den lågbeskattade koncernenheten genom andra moderenheter som i sin tur omfattas av en huvudregel. Den tilläggsskatt som dessa moderenheter ska betala behöver beaktas.

Enligt *första punkten* ska tilläggsskattebeloppet för den lågbeskattade koncernenheten helt undantas från beräkningen av underlaget för kompletterande tilläggsskatt om moderföretagets ägarintresse i en lågbeskattad koncernenhet helt ägs genom en eller flera moderenheter som samtliga omfattas av en huvudregel.

Bedömningen av om förutsättningar finns för att minska tilläggsskatten till noll ska göras för respektive koncernenhet (punkt 74 i kommentaren till artikel 2.5.2 i modellreglerna). Om flera moderenheter i koncernen tillsammans innehar ägarintressena i en lågbeskattad koncernenhet ska det beaktas.

För att tilläggsskatten avseende en lågbeskattad koncernenhet ska kunna minskas till noll måste huvudregeln tillämpas i förhållande till den lågbeskattade koncernenheten. Om ett moderföretag i och för sig omfattas av en huvudregel i den stat där det hör hemma, men endast i förhållande till koncernenheter som hör hemma i andra stater, ska tilläggsskatt avseende moderföretagets lågbeskattade koncernenheter som hör hemma i samma stat som moderföretaget inte minskas till noll (punkt 76 i kommentaren till artikel 2.5.2 i modellreglerna). Moderföretaget är i dessa fall inte skattskyldigt för tilläggsskatt avseende dessa koncernenheter.

Om moderföretagets ägarintresse i den lågbeskattade koncernenheten inte helt ägs genom moderenheter som omfattas av en huvudregel ska den tilläggsskatt som ska betalas med stöd av en sådan regel dras av från tilläggsskattebeloppet enligt *andra punkten*. Punkten blir tillämplig när moderföretaget har ett större ägarintresse i den lågbeskattade koncern-

enheten än den eller de moderenheter som omfattas av en huvudregel i förhållande till den lågbeskattade koncernenheten.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.1.

Fördelning av kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter

12 §

Paragrafen motsvarar artikel 14.1 och 14.5 i direktivet samt artikel 2.6.1 i modellreglerna.

Koncernens kompletterande tilläggsskatt enligt 11 § ska fördelas mellan de stater där koncernen bedriver verksamhet och där koncernenheterna omfattas av en kompletteringsregel. Alla stater där koncernen har koncernenheter som omfattas av en kompletteringsregel ska ingå i beräkningen, om staten inte är undantagen enligt 13 § 6.

Enligt *första stycket* ska en andel av den kompletterande tilläggsskatten fördelas till de svenska koncernenheterna utifrån omfattningen av den verksamhet som koncernen bedriver i Sverige. Tilläggsskatt kan fördelas till svenska koncernenheter även om Sverige för koncernens del skulle vara en lågbeskattad stat.

I *andra stycket* anges den närmare beräkningen för hur stor andel av den kompletterande tilläggsskatten som ska fördelas till svenska koncernenheter. Antalet anställda vid koncernenheter i Sverige ska divideras med antalet anställda i samtliga koncernenheter i stater som tillämpar en kompletteringsregel, inklusive Sverige. Det totala värdet av materiella tillgångar i koncernenheter i Sverige ska divideras med det totala värdet för materiella tillgångar i samtliga koncernenheter i stater som tillämpar en kompletteringsregel, inklusive Sverige. Dessa båda kvoter ska sedan delas med hälften och läggas samman. Andelen anställda och andelen materiella anläggningstillgångar tillmäts lika vikt genom att det är medelvärdet mellan kvoterna som används i beräkningen.

Genom att multiplicera andelen i 12 § med summan i 11 § erhålls hur mycket kompletterande tilläggsskatt som ska fördelas till svenska koncernenheter. Beräkningen kan sammanfattas i följande formel:

$$T_{sv} = \left(0,5 \times \frac{L_{sv}}{L_m} + 0,5 \times \frac{K_{sv}}{K_m} \right) \times T$$

Där T_{sv} är den kompletterande tilläggsskatt som ska fördelas till svenska koncernenheter, L_{sv} är summan av anställda i svenska koncernenheter i den berörda koncernen, L_m är antalet anställda i den berörda koncernen i samtliga stater som tillämpar en kompletteringsregel inklusive Sverige, K_{sv} är det totala värdet för materiella tillgångar i svenska koncernenheter i den berörda koncernen, K_m är värdet för materiella tillgångar i koncernenheter i den berörda koncernen i samtliga stater som tillämpar kompletteringsregeln inklusive Sverige och T är den summa som beräknats för den berörda koncernen enligt 8 §.

Ytterligare förutsättningar för tillämpning och tolkning av formeln framgår av 13 §. Om det finns flera skattskyldiga svenska koncernenheter enligt kompletteringsregeln framgår av 14 § hur skattskyldigheten ska fördelas mellan dem.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.1.

13 §

Paragrafen motsvarar artikel 14.6–8 och artikel 2.6.2–2.6.3 samt 10.1.1 (number of employees och tangible assets) i modellreglerna.

I paragrafen anges hur begrepp i 12 § ska tolkas och ytterligare förutsättningar för tillämpningen av 12 §.

Enligt *första punkten* avser uttrycket antalet anställda det totala antalet anställda på heltidsbasis hos samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat. Oberoende uppdragstagare omfattas, under förutsättning att de deltar i koncernenhetens ordinarie verksamhet. Sådana uppdragstagare antas bidra lika mycket till verksamheten som anställda. En heltidsanställd kan vara anställd av flera koncernenheter eller användas av ett fast driftställe och dess huvudenhet.

Samma tillvägagångssätt för att ange antalet anställda bör användas varje år och för alla enheter. Beräkningsmetoden måste innebära att antalet anställda på heltidsbasis kan bedömas för beskattningsåret. Exempelvis kan antalet anställda anges som antalet anställda vid årets utgång eller som ett genomsnitt av antalet anställda under året. Rimlig avrundning eller uppskattning av antalet är tillåtet, så länge sådana åtgärder inte väsentligen förändrar fördelningen av anställda över stater.

Enligt *andra punkten* avses med värdet av materiella tillgångar det bokförda nettovärdet.

Materiella tillgångar omfattar de materiella tillgångarna för alla koncernenheter som hör hemma i en stat. Det omfattar inte likvida medel eller motsvarande och inte heller immateriella eller finansiella tillgångar.

Materiella tillgångar är en bredare definition än materiella anläggningstillgångar i 5 kap. 4 §. Materiella tillgångar inkluderar fastigheter som innehas för investering, försäljning eller uthyrning. Det inkluderar även materiella tillgångar som används i en koncernenhets internationella sjöfartsverksamhet eller verksamhet som kompletterar sådan verksamhet. Det kan handla om skepp, annan sjöfartsutrustning eller maritim infrastruktur. Till skillnad från vad som krävs för materiella anläggningstillgångar i 5 kap. 4 § behöver tillgångarna inte heller finnas i samma stat som koncernenheten.

Bokfört nettovärde för materiella tillgångar definieras i 2 kap. 23 §.

Antalet anställda och materiella tillgångar i en stat inkluderar eventuella sådana som hänförs till ett fast driftställe. Av *tredje punkten* framgår att materiella tillgångar ska hänföras till ett fast driftställe om de ingår i driftställets räkenskaper enligt 7 kap. 19–21 §§. Detsamma gäller för anställda om personalkostnaderna redovisas i det fasta driftställets räkenskaper. Tillgångar och anställda som hänförs till ett fast driftställe ska inte samtidigt hänföras till huvudenheten.

Vid bedömningen av till vilken stat anställda ska hänföras beaktas var den enhet som har personalkostnaderna för den anställde hör hemma. Var den anställde utför sitt arbete har inte någon betydelse. Detta skiljer sig från vad som gäller för substansbeloppet i 5 kap. 3 §. Vilka arbetsuppgifter den anställde utför har inte heller betydelse för bedömningen av till vilken koncernenhet en anställd ska hänföras.

Enligt *fjärde punkten* ska tillgångar och anställda som är hänförliga till en investeringsenhet inte beaktas i beräkningen.

Av *femte punkten* framgår att anställda och bokfört nettovärde av materiella tillgångar i en delägarbeskattad enhet i första hand ska hänföras till ett fast driftställe enligt punkt 3. Om den delägarbeskattade enheten inte har något fast driftställe ska dess anställda och materiella tillgångar hänföras till koncernenheter som hör hemma i den stat där den bildades, oavsett om dessa äger den delägarbeskattade enheten eller inte.

Om det inte finns några koncernenheter i den stat där den delägarbeskattade enheten bildades undantas dess anställda och materiella tillgångar från formelns tillämpningsområde.

Enligt *sjätte punkten* ska anställda och materiella tillgångar hänförliga till en stat helt undantas från beräkningen om tilläggsskatt som tidigare har allokerats till staten ännu inte har tagits ut i sin helhet. Så kan bli fallet om en stat har utformat kompletteringsregeln på det sättet att tilläggsskatten tas ut genom att avdrag vägras mot den beskattningsbara inkomsten. Om vägrade avdrag inte medför att den allokerade tilläggsskatten kan tas ut omedelbart ska tilläggsskatten föras framåt i tiden och vara föremål för vägrat avdrag kommande beskattningsår. Situationen kommer därmed inte att uppstå för Sveriges del.

Ytterligare tilläggsskatt ska inte fördelas till en stat innan den tilläggsskatt som tidigare allokerats till staten medfört en skattekostnad. Anställda och materiella tillgångar hos koncernenheter i en sådan stat ska undantas från formelns tillämpningsområde.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.1.

Fördelning av kompletterande tilläggsskatt mellan svenska koncernenheter

14 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i direktivet.

Paragrafen beskriver hur skattskyldigheten för kompletterande tilläggsskatt ska fördelas mellan svenska koncernenheter om det finns flera sådana skattskyldiga koncernenheter. Detta regleras inte i direktivet.

I det fall det endast finns en skattskyldig svensk koncernenhet ska den enheten betala hela den kompletterande tilläggsskatten. Det framgår att i det fall det finns fler än en skattskyldig svensk koncernenhet ska tilläggsskatten fördelas mellan dessa enheter utifrån respektive enhets andel av anställda och materiella anläggningstillgångar i Sverige. Värdena för anställda och materiella anläggningstillgångar enligt 12 och 13 §§ ska användas vid fördelningen, men endast avseende svenska koncernenheter. Bestämmelsen tillämpas på samma sätt om en skattskyldig koncernenhet är ett fast driftställe. I det fallet är det dock huvudenheten som är uppgifts- och betalningsskyldig.

Vid bedömningen av om en svensk koncernenhet är skattskyldig tas inte någon hänsyn till den enskilda koncernenhetens resultat.

De svenska koncernenheterna kan gemensamt ansöka om att en av dem ska vara ensamt skattskyldig för tilläggsskatten enligt kompletteringsregeln. Detta framgår av 15 §.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.4.

15 §

Paragrafen, som behandlar ansökan om ansvar för kompletterande tilläggsskatt, har inte någon motsvarighet i direktivet.

I *första stycket* anges att om samtliga svenska koncernenheter ansöker om det ska Skatteverket besluta att en koncernenhet i Sverige är ansvarig för hela den kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheterna enligt 6 kap. 12 §. Ansökan ska lämnas av samtliga svenska koncernenheter som är skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt. Skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt är enligt 12 § de svenska koncernenheter som ingår i koncernen vid utgången av det beskattningsår som tilläggsskatten avser. Ansökan kan avse vilken svensk koncernenhet som helst. Beslutet innebär att den ansvariga koncernenhet som Skatteverket utsett för koncernenheterna ska redovisa och betala den kompletterande tilläggsskatten och i övrigt företräda koncernenheterna i frågor som rör sådan skatt, jfr 5 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Den ansvariga koncernenheten som Skatteverket har utsett blir således uppgiftsskyldig även för övriga koncernenheters räkning i frågor som rör kompletterande tilläggsskatt. Uppgiftsskyldigheten innebär bl.a. att det är den utsedda enheten som fullgör skyldighet att lämna tilläggsskattedeklaration avseende kompletterande tilläggsskatt. Det innebär även att det är den utsedda koncernenheten som ska fullgöra den generella dokumentationsskyldigheten som regleras i 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen. Om den ansvariga koncernenhet inte har fullgjort sin skyldighet att betala den kompletterande tilläggsskatten får Skatteverket besluta att en eller flera av de andra svenska koncernenheterna tillsammans med den ansvariga koncernenheten är skyldiga att betala skatten, s.k. solidariskt betalningsansvar. Bestämmelser om solidariskt betalningsansvar finns i 59 kap. 23 a § skatteförfarandelagen.

Av *andra stycket* framgår att en ansökan ska ges in senast 14 månader efter utgången av det beskattningsår den avser samt att beslutet gäller till dess ansvarig koncernenhet utträder ur koncernen eller de svenska koncernenheterna gemensamt anmäler att ansvaret ska upphöra. Om det sker förändringar som innebär att det tillkommer koncernenheter som är skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt i Sverige, måste en ny gemensam ansökan lämnas in för att omfatta tillkomna koncernenheter. Om den ansvariga koncernenheten utträder ur koncernen ska ansvaret upphöra.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.5.

Undantag från reglerna under fem år

16 §

Paragrafen motsvarar artikel 49.1, vilken 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.

Enligt 6 kap. 2 § lagen om tilläggsskatt är en lågbeskattad koncernenhet skattskyldig för det egna tilläggsskattebeloppet, medan skattskyldighet för en moderenhet enligt huvudregeln för tilläggsskatt i 6 kap. 4 och 5 §§ samma lag avser tilläggsskattebeloppet för andra lågbeskattade koncernenheter. I första hand tas tilläggsskatt enligt 6 kap. i lagen om tilläggsskatt ut i form av nationell tilläggsskatt i 2 §.

Av *första stycket* framgår att det tilläggsskattebelopp som en svensk koncernenhet som är ett moderföretag, eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet, är skattskyldig för enligt 2 § ska sättas ned till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet. Begreppet definieras i 18 §. Bestämmelsen innebär ett undantag för moderenhetens tilläggsskattebelopp för den egna enheten.

Av *andra stycket* framgår att om tilläggsskatt ska sättas ned enligt första stycket så ska även tilläggsskatt enligt 2 § för andra svenska koncernenheter i samma koncern sättas ned till noll under samma period. Bestämmelsen innebär ett undantag för tilläggsskattebelopp som avser andra svenska koncernenheter i samma koncern. Av *andra stycket* andra meningen framgår vidare att undantaget inte gäller för en svensk koncernenhet som har en mellanliggande moderenhet med ett bestämmande inflytande över enheten, om den mellanliggande moderenheten omfattas av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat. I sistnämnda situation tas nationell tilläggsskatt ut enligt 2 §. Bestämmelsen i andra meningen innebär att lågbeskattade svenska koncernenheter omfattas av den nationella tilläggsskatten och inte av en huvudregel för tilläggsskatt i en annan stat där en mellanliggande moderenhet hör hemma.

Av *tredje stycket* framgår att 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. Bestämmelsen innebär ett undantag för en moderenhets andel av en annan svensk koncernenhets tilläggsskattebelopp. Om 6 kap. 4 eller 5 § ska tillämpas för på grund av att nationell tilläggsskatt inte tas ut så blir undantaget i tredje stycket tillämpligt om övriga förutsättningar i bestämmelsen är uppfyllda.

Av *fjärde stycket* framgår att 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 de första fem åren som koncernen omfattas av lagen om tilläggsskatt. Tilläggsskatt avseende en svensk koncernenhet ska sättas ned till noll oavsett om det är fråga om nationell tilläggsskatt eller tilläggsskatt enligt huvudregeln för tilläggsskatt. Genom bestämmelsen införs ett undantag för nationella koncerner.

I *femte stycket* framgår att femårsperioden börjar löpa det räkenskapsår då koncernen först omfattas av lagen.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

17 §

Paragrafen motsvarar artikel 49.2 och delvis 49.4 i direktivet och artikel 9.3.1 och 9.3.4 i modellreglerna. I paragrafen finns bestämmelser om

undantag från reglerna under fem år avseende moderföretag som hör hemma utanför Europeiska unionen.

Paragrafen gäller multinationella koncerner. Enligt *första stycket* ska underlaget för kompletterande tilläggsskatt enligt 10 § sänkas till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet. Begreppet definieras i 18 §. Någon kompletterande tilläggsskatt ska inte betalas under denna period. I dessa fall behöver någon effektiv skattesats eller tilläggsskattebelopp inte beräknas. Undantaget gäller endast om moderföretaget hör hemma utanför Europeiska unionen.

Femårsperioden inleds det räkenskapsår då koncernen för första gången uppfyller kraven i 1 kap. 4 §. Undantaget gäller för respektive räkenskapsår som förutsättningarna för undantaget är uppfyllda.

Andra stycket ska tolkas på samma sätt som 13 § andra stycket.

För koncerner som omfattas av lagens tillämpningsområde när den träder i kraft ska femårsperioden inledas den 31 december 2024. Femårsperioden upphör inte att löpa, även om koncernen under något räkenskapsår inte skulle omfattas.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

18 §

Paragrafen motsvarar artikel 49.3 i direktivet och artikel 9.3.2 och 9.3.3 i modellreglerna. I paragrafen anges kriterierna för vad som avses med inledande fas för internationell verksamhet.

Av *första stycket* framgår de två kriterier som måste vara uppfyllda för att en multinationell koncern ska anses befinna sig i sin inledande fas av internationell verksamhet. Koncernen får ha koncernenheter i högst sex stater. Utöver referensstaten får koncernen ha koncernenheter i upp till fem stater. Dessa måste inte vara samma stater under hela den period som undantaget gäller. Statslösa koncernenheter, investeringsenheter och samriskföretag med dotterbolag omfattas inte. Minoritetsägda koncernenheter omfattas.

Vidare får det bokförda nettovärdet av materiella tillgångar för alla koncernenheter i alla stater utom referensstaten inte överstiga 50 miljoner euro. När värdet överstiger denna summa har den inledande fasen av internationell verksamhet avslutats. Med bokfört nettovärde och materiella tillgångar avses detsamma som i 13 §. De materiella tillgångar som hänförs till en statslös koncernenhet anses tillhöra en annan stat än referensstaten och värdet för dessa ingår i beräkningen, om de inte finns i referensstaten.

Materiella tillgångar som hänförs till en investeringsenhet undantas från kompletteringsregelns tillämpningsområde. Sådana tillgångar beaktas inte heller enligt denna paragraf. Inte heller materiella tillgångar som hänförs sig till ett joint venture eller deras dotterbolag beaktas. Materiella tillgångar hos minoritetsägda koncernenheter beaktas.

I *andra stycket* definieras uttrycket referensstat. Det är den stat där koncernen bedriver större delen av sin faktiska verksamhet när koncernen först omfattas av lagen. Alla materiella tillgångar som hänförs till någon koncernenhet beaktas. Referensstaten identifieras under det första år som koncernen omfattas av lagen. Vilken stat som är referensstat ändras sedan inte under femårsperioden.

I *tredje stycket* anges vad som avses med det totala värdet av materiella tillgångar i andra stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

7 kap. Särskilda enheter

1 §

Paragrafen anger vilka bestämmelser som finns i kapitlet och saknar motsvarighet i direktivet.

Delägarbeskattade enheter

Definitioner

2 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 3.12 i direktivet och artikel 10.2.1 i modellreglerna.

I paragrafen anges de grundläggande förutsättningarna för att en enhet ska anses vara en delägarbeskattad enhet. Paragrafen hör samman med 3–5 §§.

I *första stycket* definieras uttrycket delägarbeskattad enhet. Av bestämmelsen följer att en enhet anses vara en delägarbeskattad enhet till den del dess delägare är skattskyldiga för dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust enligt lagstiftningen i den stat där enheten bildades. Av punkt 161–162 i kommentaren till artikel 10.2.2 i modellreglerna framgår att en enhet kan vara delägarbeskattad även om enhetens förluster inte hänförs till ägarna. Det gäller exempelvis då enheten kan föra förluster framåt i tiden för att dras av mot en kommande vinst. Definitionen kan också vara uppfylld då enheten är föremål för en medräknad skatt från lokala eller regionala myndigheter, men behandlas som skattetransparent på nationell eller federal nivå.

Av *andra stycket* framgår att en enhet i vissa fall inte anses vara en delägarbeskattad enhet även om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda. Så är fallet om enheten enligt ett annat lands lagstiftning har hemvist där och där är föremål för en medräknad skatt som avses i 3 kap. 25–27 §§ på intäkt eller vinst. Detta gäller även om enheten under ett visst räkenskapsår inte betalar skatt på grund av att dess resultat är en förlust.

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.1.

3 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 3.12 i direktivet och artikel 10.2.1 i modellreglerna.

Delägarbeskattade enheter kan delas in i två kategorier, skattetransparenta enheter och omvända hybridenheter. I paragrafen anges vad som avses med sådana enheter.

Till vilken av kategorierna en enhet ska hänföras avgörs av hur enheten behandlas vid beskattning av delägare i den stat där ägarna hör hemma. En delägarbeskattad enhet är enligt *första stycket* en skattetransparent enhet till den del dess delägare är skattskyldiga för dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust enligt lagstiftningen i den stat där dess ägare hör hemma.

Beskattning sker på liknande sätt som om inkomsten hade genererats direkt hos delägaren.

En delägarbeskattad enhet är enligt *andra stycket* en omvänd hybrid enhet om enheten inte behandlas som skattemässigt transparent i den stat där delägarna hör hemma. Ägarna beskattas inte för den löpande inkomsten från enheten eftersom deras hemstat anser att enheten är ett skattesubjekt.

Om den stat där enheten bildades behandlar enheten som endast delvis skattetransparent, exempelvis endast avseende viss inkomst, är enheten en delägarbeskattad enhet endast till den del dess inkomster behandlas som skattetransparenta. En enhet kan behandlas på olika sätt i förhållande till olika delägare i olika stater. Bedömningen av enhetens karaktär ska göras i förhållande till varje enskilt ägarintresse (punkt 157–159 i kommentaren till artikel 10.2.1 i modellreglerna).

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.1.

4 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 3.12 i direktivet och artikel 10.2.3 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar en skattetransparent struktur och är relevant vid tillämpningen av 6 och 16 §§.

I paragrafen definieras skattetransparent struktur. Med uttrycket avses ett ägarintresse i en koncernenhet som indirekt innehas genom en kedja av skattetransparenta enheter.

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.1.

5 §

Paragrafen, som innehåller en utvidgad definition av skattetransparent enhet, motsvarar delvis artikel 3.12 i direktivet och artikel 10.2.4 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att med skattetransparent enhet avses en koncernenhet som inte har hemvist i någon stat och inte är skattskyldig till medräknad skatt eller nationell tilläggsskatt på grundval av plats för företagsledning, plats för bildande eller annan liknande omständighet vad avser dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust. Som förutsättning anges vidare att detta gäller till den del dess ägare hör hemma i en stat där de är skattskyldiga på det sätt som anges i 3 § (*första punkten*), enheten inte har plats för affärsverksamhet i den stat där den bildades (*andra punkten*), och enhetens intäkter, kostnader, vinst eller förlust inte kan hänföras till ett fast driftställe (*tredje punkten*).

Med medräknad skatt avses sådan skatt som anges i 3 kap. 25–27 §§.

Det som sägs i paragrafen om skattetransparenta enheter gäller utöver vad som följer av 3 § avseende sådana enheter.

En enhet kan behandlas på olika sätt i förhållande till olika delägare i olika stater. Bedömningen av enhetens karaktär ska göras i förhållande till varje enskilt ägarintresse (punkt 167–168 i kommentaren till artikel 10.2.4 i modellreglerna).

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.1.

Fördelning av redovisat resultat

6 §

Paragrafen motsvarar artikel 19.1 i direktivet och artikel 3.5.3–3.5.4 i modellreglerna.

Bestämmelserna i 6–10 §§ anger i vilka fall en delägarbeskattad enhets redovisade resultat ska fördelas till andra enheter och externa ägare samt hur det påverkar det redovisade resultatet hos den delägarbeskattade enheten. Fördelningen av resultatet följer den skattemässiga behandlingen av det. Vad som avses med redovisat resultat framgår av 2 kap. 18 §.

Paragrafen behandlar den situationen att den delägarbeskattade enheten har ägare som inte är koncernenheter.

Enligt den grundläggande bestämmelsen i *första stycket* ska den delägarbeskattade enhetens redovisade resultat minskas med det belopp som kan fördelas till ägare som inte är koncernenheter, om ägarna direkt eller indirekt genom en skattetransparent struktur äger enheten. Detta säkerställer att beräkningen av koncernens effektiva skattesats blir korrekt, då skatter som betalas av enheter som inte tillhör koncernen inte beaktas (punkt 226 i kommentaren till artikel 3.5.3 i modellreglerna). Endast resultat hänförligt till ägarintressen inom koncernen kommer att beaktas vid beräkningen av dess effektiva skattesats och eventuell tilläggsskatt.

I *andra stycket* finns två undantag då första stycket inte ska tillämpas för delägarbeskattade enheter. Undantagen gäller enheter som är moderföretag (*första punkten*) eller som ägs av ett moderföretag som är en delägarbeskattad enhet (*andra punkten*). Ägandet i andra punkten kan vara direkt eller genom en skattetransparent struktur.

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.2.

7 §

Paragrafen motsvarar artikel 19.3 i direktivet och artikel 3.5.1 a i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att i det fall en delägarbeskattad enhet helt eller delvis bedriver verksamhet genom ett fast driftställe ska det redovisade resultat som kvarstår efter eventuell minskning enligt 6 § fördelas till det fasta driftstället enligt 19–24 §§. På detta sätt kommer resultatet att beaktas hos det fasta driftstället.

Det fasta driftstället skulle kunna höra hemma i den stat där den delägarbeskattade enheten etablerades eller i en annan stat (punkt 211–215 i kommentaren till artikel 3.5.1 a i modellreglerna). Vilken enhet som ska betala skatt för inkomst från det fasta driftstället är inte relevant för bedömningen av om resultatet ska fördelas till det fasta driftstället.

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.2.

8 §

Paragrafen motsvarar artikel 19.2 i direktivet och artikel 3.5.5 i modellreglerna.

Den delägarbeskattade enhetens redovisade resultat ska sänkas med motsvarande summa som fördelas på en annan koncernenhet. Detta säkerställer att det redovisade resultatet inte beaktas dubbelt vid beräkningen av den effektiva skattesatsen för en stat.

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.2.

9 §

Paragrafen motsvarar artikel 19.4–5 i direktivet och 3.5.1 b och c i modellreglerna.

Paragrafen beskriver hur det redovisade resultat som återstår efter tillämpning av 6 eller 7 §§ ska fördelas. Med den ordning som paragrafen föreskriver kommer inte samma resultat att fördelas till mer än en koncernenhet. Resultatet kommer inte heller att fördelas till en statslös koncernenhet.

Av *första punkten* framgår att det kvarstående redovisade resultatet ska fördelas till enhetens ägare i enlighet med deras ägarintressen om enheten är en skattetransparent enhet som inte är moderföretag.

Enligt *andra punkten* ska det kvarstående redovisade resultatet fördelas till enheten själv om enheten är en skattetransparent enhet som är moderföretag. Vid tillämpningen av denna punkt ska en skattetransparent enhet anses vara koncernens moderföretag i det fall den skulle ha varit det om inte en undantagen enhet hade haft ett bestämmande inflytande över den (punkt 221 i kommentaren till artikel 3.5.1 i modellreglerna). Ytterligare bestämmelser om delägarbeskattade enheter som är moderföretag finns i 12–16 §§.

Enligt *tredje punkten* ska det kvarstående redovisade resultatet fördelas till enheten själv om enheten är en omvänd hybridenhet. En omvänd hybridenhet behandlas inte som en skattetransparent enhet i den stat där delägarna hör hemma. Den omvända hybridenhetens resultat beskattas därmed inte direkt hos dess ägare och ska därför inte heller fördelas till dem.

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.2.

10 §

Paragrafen motsvarar artikel 19.6 i direktivet och artikel 3.5.2 i modellreglerna.

Paragrafen anger att bedömningen enligt 7 och 9 §§ ska göras särskilt utifrån varje enskilt ägarintresse i enlighet med tillämpliga skatteregler. En enhet kan utgöra en skattetransparent enhet i förhållande till ett ägarintresse, men en omvänd hybridenhet i förhållande till ett annat. Behandlingen av den delägarbeskattade enhetens redovisade resultat följer sedan bedömningen av vilken sorts enhet den utgör i förhållande till sina ägarenheter.

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.2.

Fördelning av skattekostnad

11 §

Paragrafen motsvarar artikel 24.2 i direktivet och artikel 4.3.2 b i modellreglerna.

Paragrafen anger vilka skattekostnader som avser inkomst från en skattetransparent enhet som ska fördelas till en ägarenhet. Fördelningen av skatter mellan enheter följer fördelningen av inkomsten. Detta gäller under förutsättning att skattekostnaden avser medräknad skatt enligt 3 kap. 25–

27 §§ (*första punkten*) och att den har redovisats i den delägarbeskattade enhetens räkenskaper (*andra punkten*). Om en skatttransparent enhet bedriver verksamhet genom ett fast driftställe fördelas skattekostnader som avser inkomst därifrån till det fasta driftstället enligt 25–26 §§. Skattekostnader som inte fördelas till ett fast driftställe fördelas till den skatttransparenta enhetens ägarenheter i proportion till ägarenhetens andel av den skatttransparenta enhetens inkomst.

Vad gäller en omvänd hybrid enhet fördelas dess resultat till enheten själv och skattekostnaden fördelas därför inte till någon annan enhet. Vad gäller en skatttransparent enhet som är moderföretag och vars resultat därför fördelas till enheten själv finns bestämmelser om skattekostnad i 15 §.

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.2.

Justerat resultat för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag

12 §

Paragrafen motsvarar artikel 38.1 i direktivet och artikel 7.1.1 i modellreglerna.

Paragrafen föreskriver särskilda regler för delägarbeskattade enheter som är moderföretag. Dessa enheters effektiva skattesats skulle kunna bli noll eller åtminstone mycket låg enligt de allmänna reglerna i 3 kap. och resultera i tilläggsskatt, trots att en skattekostnad på inkomsten belastar delägarna. Skattekostnader på moderföretagets inkomst som belastar delägare som inte är koncernenheter ska därför beaktas, om de medför en beskattning av inkomsten som överstiger minimiskattesatsen.

I de fall som anges i paragrafen ska moderföretagets justerade resultat minskas med belopp som kan hänföras till ett ägarintresse som uppfyller kriterierna i första eller andra punkten avseende beskattningsperiod och skattesats. Om moderföretaget har något kvarstående justerat resultat efter tillämpning av 12–14 §§ ska detta ligga till grund för beräkning av det justerade resultatet i den stat där moderföretaget hör hemma.

Enligt paragrafen krävs att beskattning av en delägare sker under ett beskattningsår som avslutas senast tolv månader efter utgången av moderföretagets räkenskapsår. Skatten behöver inte vara betald inom denna period, men delägarens andel av moderföretagets justerade resultat ska ingå i dess egen eller dess fasta driftställes beskattningsbara inkomst för detta beskattningsår (punkt 9–10 i kommentaren till artikel 7.1.1 i modellreglerna).

Vidare krävs att kriterierna i övrigt enligt första eller andra punkten är uppfyllda.

Första punkten är tillämplig om delägaren är föremål för beskattning vad avser hela sin andel av det justerade resultatet från moderföretaget och beskattningen sker med en nominell skattesats motsvarande minst minimiskattesatsen (punkt 12 i kommentaren till artikel 7.1.1 i modellreglerna). Temporära skillnader mellan att en inkomst eller utgift beaktas i beräkningen av det justerade resultatet och moderföretagets beskattningsbara inkomst ska inte leda till att kravet på beskattning av hela andelen inte anses uppfyllt eller att beskattning inte sker i rätt tid. En delägare anses vara föremål för beskattning av hela sin andel av det justerade resultatet även om dess beskattningsbara inkomst inkluderar kostnader och förluster

avseende andra investeringar eller verksamheter. Om skattesatsen är progressiv ska den högsta tillämpbara skattesatsen på inkomsten beaktas.

Enligt *andra punkten* ska en bedömning göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet av om det rimligen kan förväntas att det sammanlagda beloppet av skatt för moderföretaget och andra enheter i samma kedja av skattetransparenta enheter samt skatt som delägarna betalar på sin andel av inkomsten från enheten uppfyller kraven på beskattningsperiod och skattesats (punkt 14–15 i kommentaren till artikel 7.1.1 i modellreglerna). Endast medräknade skatter beaktas.

Bedömningen av om det justerade resultatet ska minskas ska göras separat för varje ägarintresse.

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.2.

13 §

Paragrafen motsvarar artikel 38.2 i direktivet och artikel 7.1.1 i modellreglerna.

I de fall som anges i paragrafen ska moderföretagets justerade resultat minskas med belopp som kan hänföras till ett ägarintresse som uppfyller kriterierna i första eller andra punkten.

Första punkten gäller fysiska personer med små direkta äganderättsintressen i moderföretaget. Eftersom sådana personer normalt inte är föremål för förmånliga skattesatser på inkomster från delägarbeskattade enheter behöver moderföretaget inte redogöra för beskattningen för dessa personer. Punkten kräver att den fysiska personen har hemvist i den stat där moderföretaget hör hemma och är föremål för inkomstbeskattning där. Vidare ska den fysiska personens samlade innehav ge rätt till maximalt fem procent av vinsten och fem procent av tillgångarna i moderföretaget. Bedömningen av rättigheterna för varje fysisk person ska göras vid utgången av räkenskapsåret (punkt 18 i kommentaren till artikel 7.1.1 i modellreglerna).

Andra punkten gäller vissa ägare som är undantagna enheter enligt 1 kap. 4 §. Dessa beskattas normalt inte i den stat där de har hemvist. En förutsättning är att ägaren har hemvist i den stat där moderföretaget hör hemma. Vid tillämpning av denna punkt anses dessa enheter ha hemvist i den stat där de bildades och förvaltas (punkt 20 i kommentaren till artikel 7.1.1 i modellreglerna). En myndighetsenhet anses ha hemvist i den stat där dess offentliga organ finns. Vidare ska enhetens samlade innehav ge rätt till maximalt fem procent av vinsten och fem procent av tillgångarna i moderföretaget. Bedömningen av rättigheterna för varje enhet ska göras vid utgången av räkenskapsåret. Detta motsvarar kravet i första punkten. Enheten måste ha en direkt ägarandel i moderföretaget (punkt 21 i kommentaren till artikel 7.1.1 i modellreglerna).

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.3.

14 §

Paragrafen motsvarar artikel 38.3 i direktivet och artikel 7.1.2 i modellreglerna.

Förluster hos en delägarbeskattad enhet förs normalt sett över till delägarna och kan dras av mot deras beskattningsbara inkomst. I vissa

stater förs dock en delägarbeskattad enhets förlust framåt i tiden hos enheten för att dras av mot dess framtida inkomster.

Om en delägare får beakta en förlust från ett moderföretag som är en delägarbeskattad enhet vid beräkningen av dess beskattningsbara inkomst ska den delägarbeskattade enhetens justerade förlust minskas med den del som kan hänföras till det ägarintresset. Om den justerade förlusten inte minskas till noll ska förlusten fortsatt hänföras till moderföretaget (punkt 24 i kommentaren till artikel 7.1.1 i modellreglerna). I sådana fall kan den rapporterade enheten göra ett val enligt 4 kap. 17 §.

Bedömningen av om den justerade förlusten ska minskas ska göras separat för varje ägarintresse (punkt 26 i kommentaren till artikel 7.1.1 i modellreglerna).

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.3.

15 §

Paragrafen motsvarar artikel 38.4 i direktivet och artikel 7.1.3 i modellreglerna.

Om moderföretaget har några medräknade skatter ska de minskas i proportion till minskningen av den justerade vinsten enligt 12 och 13 §§. Minskningen ska göras med samma andel som enligt dessa bestämmelser.

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.2 och 13.1.3.

16 §

Paragrafen motsvarar artikel 38.5 i direktivet och artikel 7.1.4 i modellreglerna.

Genom bestämmelsen tillämpas de föregående bestämmelserna även på vissa fasta driftställen.

Första punkten gäller ett delägarbeskattat moderföretags fasta driftställe.

Andra punkten gäller ett fast driftställe för en skattetransparent enhet som direkt eller genom en skattetransparent struktur ägs av moderföretaget. Så är fallet om det redovisade resultat som är hänförligt till det fasta driftstället inkluderas i årsredovisningen för den delägarbeskattade enhet som moderföretaget har ägarintressen i (punkt 30 i kommentaren till artikel 7.1.1 i modellreglerna).

Övervägandena finns i avsnitt 13.1.2 och 13.1.3.

Fasta driftställen

Definitioner

17 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.13 i direktivet och artikel 10.1.1 (permanent establishment) i modellreglerna.

I paragrafen definieras begreppet fast driftställe.

Första punkten behandlas vad som utgör ett fast driftställe om det finns ett tillämpligt skatteavtal mellan de stater där huvudenheten hör hemma och där det fasta driftstället finns. Om huvudenheten har en plats för affärsverksamhet eller vad som kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet i en stat där den behandlas som ett fast driftställe enligt det gällande skatteavtalet existerar ett fast driftställe. Definitionen

behandlas i (punkt 97–102 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna).

Som ytterligare förutsättning för att definitionen för ett fast driftsställe ska vara uppfylld gäller att den sistnämnda staten ska beskatta de inkomster som kan hänföras till det fasta driftstället enligt en bestämmelse liknande artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. Artikel 7 måste inte vara införd i nationell rätt. I kommentaren till modellreglerna anges att det är acceptabelt att beskattningen sker i enlighet med lydelsen av artikel 7 som gällde innan den 22 juli 2010 eller i enlighet med motsvarande artikel i FN:s modellavtal för dubbelbeskattning mellan industriländer och utvecklingsländer.

Om de behöriga myndigheterna genom en ömsesidig överenskommelse har bedömt att ett fast driftsställe existerar i enlighet med skatteavtalet är denna punkt uppfylld. Likaså har nationella domstolars avgöranden i frågan betydelse för bedömningen.

Uttrycket ”vad som kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet” omfattar den situationen att huvudenheten inte har någon egentlig plats för affärsverksamhet i källstaten, men att dess aktiviteter i källstaten ändå bedöms utgöra ett fast driftsställe enligt skatteavtalet. Det kan exempelvis handla om en beroende representant.

Med ”ett tillämpligt skatteavtal” avses att avtalet har trätt i kraft och att dess bestämmelser avseende aktuell beskattning har börjat gälla.

Andra punkten avser den situationen att det inte finns något tillämpligt skatteavtal, men att nationell rätt behandlar och beskattar verksamheten såsom ett fast driftsställe. Om två företag exempelvis bedriver verksamhet genom en skattetransparent delägarbeskattad enhet i en tredje stat och denna stat behandlar företagen som om de har varsitt fast driftsställe i denna stat så existerar två fasta driftställen enligt denna punkt. Definitionen behandlas i (punkt 103–107 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna).

Huruvida det finns en plats för affärsverksamhet eller något som kan anses utgöra en sådan plats ska bedömas enligt nationell rätt i källstaten. Det finns inte något krav på att detta begrepp används i nationell rätt.

Ett fast driftsställe enligt denna punkt måste inte beskattas på exakt samma sätt som obegränsat skattskyldiga skattesubjekt. Det är tillräckligt att beskattningen är likartad. Skillnader avseende avdragsrätt behöver inte medföra att denna punkt inte anses uppfylld.

De inkomster som ska beskattas är inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället, dvs. inkomster som genererats genom verksamhet som utförs genom det fasta driftstället i källstaten. Beskattning på bruttobasis, såsom källskatt, utesluter att ett fast driftsställe existerar enligt denna punkt.

Tredje punkten avser stater som inte har något bolagsskattesystem. Definitionen behandlas i (punkt 108–110 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna). Bedömningen av om det finns ett fast driftsställe i staten utan bolagsskattesystem utgår ifrån det hypotetiska antagandet att det finns ett skatteavtal mellan denna stat och huvudenhetens hemstat. Bedömningen ska alltid utgå från den senaste versionen av modellavtalet. Bedömningen av om ett fast driftsställe existerar kan därmed ändras från ett år till ett annat utifrån eventuella ändringar i modellavtalet.

Fjärde punkten behandlar den situationen att den stat där en koncernenhet hör hemma undantar inkomster hänförliga till verksamhet som enheten bedriver utanför denna stat. Denna punkt kan endast tillämpas då punkt 1–3 inte är tillämpliga. Definitionen behandlas i (punkt 111–114 i kommentaren till artikel 10.1.1 i modellreglerna).

Enheter i fjärde punkten är statslösa enligt 1 kap. 12 § 4. Detta innebär att effektiv skattesats och tillägsskatt beräknas separat för dessa enheter. Deras resultat och skattekostnader läggs därmed inte samman med några andra enheter.

För tillämpningen av denna punkt har det inte någon betydelse om den stat där koncernenheten, eller huvudenheten, hör hemma bedömer att enheten har ett fast driftställe i en annan stat, eller om ett fast driftställe existerar där enligt källstatens nationella rätt eller i enlighet med ett skatteavtal. Avgörande är om den stat där huvudenheten hör hemma undantar inkomst som genererats genom verksamhet i utlandet.

Denna punkt blir endast aktuell om inkomsten undantas från beskattning i den stat där huvudenheten hör hemma på grund av att enheten bedriver verksamhet i utlandet. Punkten är inte aktuell då en enhet tar emot aktieutdelning från en annan stat och denna inkomst undantas från beskattning, eftersom undantaget från beskattningen inte grundar sig på att enheten bedriver verksamhet i utlandet.

Övervägandena finns i avsnitt 13.2.1.

18 §

Paragrafen motsvarar artikel 3.40 i direktivet och artikel 10.1.1 (main entity) i modellreglerna.

I paragrafen definieras begreppet huvudenhet. Med det avses en enhet som tar upp ett fast driftställes redovisade resultat i sina räkenskaper.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.1.2

Fördelning av redovisat resultat mellan huvudenhet och fast driftställe

19 §

Paragrafen motsvarar artikel 18.1 i direktivet och artikel 3.4.1 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar vad som avses med redovisat resultat när det gäller fasta driftställen enligt definitionen i 17 § 1–3. Det handlar om situationer där ett fast driftställe existerar i enlighet med ett skatteavtal eller enligt nationell rätt, eller där ett fast driftställe skulle ha existerat om en stat utan bolagsskattesystem skulle ha ingått ett skatteavtal med den stat där huvudenheten hör hemma.

Om det fasta driftstället har separata räkenskaper ska det redovisade resultatet i dessa räkenskaper användas som utgångspunkt. Liksom vad gäller beräkningen av det justerade resultatet för huvudenheten måste dock räkenskaperna vara upprättade i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som justerats för att förhindra betydande snedvridning av konkurrensen, samt utan eliminering för koncerninterna transaktioner (se 2 kap. 18 § och 3 kap. 2 §).

I de fall ett fast driftställe saknar separata räkenskaper ska beräkningen av resultatet göras utifrån hypotetiska räkenskaper. Det krävs att någon

form av redovisningshandlingar upprättas för att beräkna det resultat som skulle ha framgått av räkenskaperna.

Övervägandena finns i avsnitt 13.2.2.

20 §

Paragrafen motsvarar artikel 18.2 första stycket i direktivet och artikel 3.4.2 i modellreglerna.

Paragrafen behandlar justeringar av det redovisade resultatet för fasta driftställen enligt definitionen i 17 § 1 eller 2. För sådana fasta driftställen framgår det att det redovisade resultatet ska justeras så att det endast återspeglar inkomster och utgifter som hänför sig till det fasta driftstället enligt tillämpligt skatteavtal eller enligt nationell rätt i den stat där det fasta driftstället hör hemma.

Detta gäller oavsett vilket belopp som är föremål för beskattning och vilket belopp som kan dras av som kostnader i den stat där det fasta driftstället hör hemma. Det är reglerna för att fördela inkomster och utgifter mellan det fasta driftstället och dess huvudenhet som är relevanta. Vad som sedan utgör beskattningsbar inkomst har inte betydelse för det redovisade resultatet enligt denna bestämmelse.

Övervägandena finns i avsnitt 13.2.2.

21 §

Paragrafen motsvarar artikel 18.2 andra stycket i direktivet och artikel 3.4.2 i modellreglerna.

Denna paragraf gäller fasta driftställen enligt definitionen i 17 § 3. I paragrafen anges att det redovisade resultatet ska justeras för att endast återspegla de inkomster och utgifter som skulle ha varit hänförliga till det fasta driftstället enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet.

Övervägandena finns i avsnitt 13.2.2.

22 §

Paragrafen motsvarar artikel 18.3 i direktivet och artikel 3.4.3 i modellavtalet.

Denna paragraf gäller fasta driftställen enligt definitionen i 17 § 4. Dessa fasta driftställen är statslösa i lagens mening. För dessa driftställen ska redovisat resultat beräknas utifrån de inkomster som undantas från beskattning i den stat där huvudenheten hör hemma och de utgifter som inte är avdragsgilla där. De inkomster och utgifter som beräkningen omfattar måste också genereras av verksamhet som bedrivs utanför huvudenhetens hemstat.

Övervägandena finns i avsnitt 13.2.2.

23 §

Paragrafen motsvarar artikel 18.4 i direktivet och artikel 3.4.4 i modellreglerna.

Enligt denna bestämmelse ska ett fast driftställes redovisade resultat, beräknat och justerat enligt 19–22 §§, som utgångspunkt inte beaktas vid beräkningen av huvudenhetens justerade resultat. I det fall huvudenhetens

räkenskaper inkluderar inkomster och utgifter som hänför sig till det fasta driftstället måste dessa dras av från huvudenhetens resultat. Genom denna bestämmelse undviker koncernen att inkomsten påverkar beräkningen av den effektiva skattesatsen i flera stater.

I 24 § finns ett undantag från denna grundläggande bestämmelse.

Övervägandena finns i avsnitt 13.2.2.

24 §

Paragrafen motsvarar artikel 18.5 i direktivet och artikel 3.4.5 i modellreglerna.

I vissa stater ska en huvudenhet ta upp vinst och dra av förlust hänförlig till ett fast driftställe. För att förhindra att en förlust hos ett fast driftställe påverkar beräkningen av den effektiva skattesatsen i den stat där huvudenheten hör hemma ska den enligt *första stycket* i vissa fall behandlas som en kostnad hos huvudenheten vid beräkningen av dess justerade resultat.

Detta gäller till den del det fasta driftställets förlust behandlas som en kostnad i beräkningen av huvudenhetens beskattningsbara inkomst i den stat där den hör hemma. Om huvudenheten får föra det fasta driftställets förlust framåt för att dras av under en begränsad tid (*carry forward*) ska hela förlusten behandlas som en kostnad vid beräkningen av huvudenhetens beskattningsbara inkomst, oavsett om hela förlusten kan komma att utnyttjas.

Förlusten får vidare inte kvittas mot någon inkomst som är föremål för beskattning både i den stat där huvudenheten hör hemma och den stat där det fasta driftstället hör hemma.

Enligt *andra stycket* krävs en motsvarande justering av justerad vinst som ett senare år uppstår hos det fasta driftstället. Sådan vinst ska behandlas som justerad vinst hos huvudenheten i stället för hos det fasta driftstället. Det gäller upp till beloppet av den justerade förlust som tidigare behandlades som en kostnad i beräkningen av det justerade resultatet hos huvudenheten. Detta gäller även om förlusten kunde föras framåt för att dras av under en begränsad tid och huvudenheten aldrig kunde utnyttja förlusten fullt ut. Det fasta driftställets vinst ska därmed behandlas som vinst hos huvudenheten upp till det belopp som motsvarar den förlust som behandlats som en kostnad.

Övervägandena finns i avsnitt 13.2.2.

Fördelning av medräknade skatter mellan huvudenhet och fast driftställe

25 §

Paragrafen motsvarar artikel 24.1 i direktivet och artikel 4.3.2 a i modellreglerna.

Enligt bestämmelsen ska medräknade skatter hos en koncernenhet, ofta en huvudenhet, i vissa fall i stället fördelas till ett fast driftställe. Det gäller skatter som belastar det fasta driftställets inkomst. De medräknade skatterna kommer inte att beaktas för den koncernenhet som haft skattekostnaden, utan endast för det fasta driftstället.

För att bestämma hur stor andel av medräknade skatter hos en huvudenhet som hänför sig till inkomster från ett fast driftställe ska en

beräkning göras i tre steg (punkt 47–54 i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellreglerna).

Det första steget är att beräkna hur stor andel av huvudenhetens beskattningsbara inkomst som hänför sig till det fasta driftstället. Beloppet kan framgå av huvudenhetens deklaration. Beloppet behöver inte överensstämma med det fasta driftställets justerade resultat.

Det andra steget är att beräkna hur stor andel av huvudenhetens skattekostnad som hänför sig till inkomsten från det fasta driftstället. Om inkomsten från det fasta driftstället inte hålls separerad från huvudenhetens inkomst vid beskattningen behöver koncernenheten beräkna hur dess beskattning ser ut innan avräkning för utländsk skatt samt fördela skatten mellan huvudenheten och det fasta driftstället.

Det tredje steget är att beräkna eventuell avräkning av utländsk skatt som hänför sig till det fasta driftstället. Ofta framgår detta belopp av huvudenhetens deklaration. I vissa fall kan dock avräkning avseende flera utländska inkomster ha slagits ihop. Bedömningen får i dessa fall göras utifrån nationella regler och rimliga antaganden där sådana krävs.

De medräknade skatter som en huvudenhet har haft avseende ett fast driftställe utgörs av skatten på inkomsten i den stat där huvudenheten hör hemma, med avdrag för eventuell avräknad skatt avseende inkomsten. Detta belopp ska inte anges som medräknade skatter för huvudenheten. Om en huvudenhet har flera fasta driftställen ska beloppet fördelas mellan dem utifrån hur stor andel som hänför sig till respektive fast driftställes inkomst.

Enligt denna bestämmelse ska medräknade skatter hos en delägarbeskattad enhet fördelas till ett fast driftställe. Detta gäller till exempel medräknade skatter som har belastat en delägare till den delägarbeskattade enheten.

Ytterligare ledning avseende denna bestämmelse finns i punkt 46–54 i kommentaren till artikel 4.3.2 a i modellreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 13.2.2.

26 §

Paragrafen motsvarar artikel 24.7 i direktivet och artikel 4.3.4 i modellreglerna.

Denna bestämmelse hänvisar till 24 §. När det fasta driftställets justerade vinst enligt den bestämmelsen behandlas som en justerad vinst hos huvudenheten ska medräknade skatter som uppkommer i den stat där det fasta driftstället hör hemma och som har samband med vinsten behandlas som skattekostnad för huvudenheten. Detta gäller dock endast till den del beloppet inte överstiger vinsten multiplicerad med den högsta bolagsskattesatsen för inkomst i den stat där huvudenheten hör hemma.

Med den sista meningen avses den marginalsatt som en stat generellt tillämpar på inkomst som inte är föremål för någon skattelättnad på särskilda kategorier av kostnader. Med uttrycket avses inte skattesatser som endast tillämpas på vissa sektorer. För ytterligare ledning avseende begreppet, se *OECD's 2015 Final Report on Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, punkt 32.

I många fall kommer det i denna situation inte att finnas medräknade skatter i den stat där det fasta driftstället finns. Det beror på att många

stater tillåter att det fasta driftställets föregående förlust får dras av mot den framtida vinsten.

När en justerad förlust hos ett fast driftställe behandlas som en kostnad för en huvudenhet enligt 24 § ska uppskjutna skattefordringar hänförliga till den justerade förlusten i den stat där det fasta driftstället finns inte minska de medräknade skatterna i någon av staterna. När en uppskjuten skattefordran hänförlig till den justerade förlusten återförs i den stat där det fasta driftstället hör hemma ska de medräknade skatterna i staterna inte heller ökas.

Övervägandena finns i avsnitt 13.2.2.

Investeringsenheter

Beräkning av en investeringsenhets effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp

27 §

Paragrafen motsvarar artikel 41.1 i direktivet och artikel 7.4.1 och delvis 7.4.5 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet för en investeringsenhet ska beräknas enligt 28–32 §§. Dessa paragrafer tillämpas endast på koncernenheter som är investeringsenheter och endast till den del koncernen inte gjort ett val enligt 33 eller 36 §. Skattetransparenta enheter omfattas inte av bestämmelsen. För sådana enheter gäller reglerna i 6–10 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

28 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 41.1 samt artikel 41.2 i direktivet och artikel 7.4.1 och 7.4.2 i modellreglerna.

Första stycket beskriver hur investeringsenhetens effektiva skattesats ska beräknas.

Enligt *andra stycket* ska beräkningen som utgångspunkt göras helt separat från övriga koncernenheter. Belopp som hänför sig till investeringsenheter ska inte beaktas vid beräkningen av effektiv skattesats för staten. Om mer än en investeringsenhet hör hemma i samma stat ska beräkningen av effektiv skattesats dock göras gemensamt för dessa investeringsenheter. Enheternas justerade skattekostnader ska läggas samman. Koncernens andelar av investeringsenheternas justerade resultat ska också läggas samman. Koncernens andel av investeringsenhetens justerade resultat definieras i 32 §.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

29 §

Paragrafen motsvarar artikel 41.3 i direktivet och artikel 7.4.3 i modellreglerna.

Paragrafen definierar investeringsenhetens justerade skattekostnad. Den utgörs av summan av investeringsenhetens medräknade skatter enligt 3 kap. och medräknade skatter avseende dess ägarenheter som fördelas till investeringsenheten enligt 7 kap. Medräknade skatter ska bara beaktas om de korresponderar med koncernens andel i enheten.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

30 §

Paragrafen motsvarar artikel del av 41.4 i direktivet och artikel 7.4.5 och 7.4.6 i modellreglerna.

I paragrafens *första stycke* anges hur tilläggsskattebeloppet avseende en investeringsenhet ska beräknas. Beräkningen utgår från de ägarintressen koncernen har i investeringsenheten. Beräkningen följer i stort sett de generella reglerna för beräkningen av tilläggsskattebeloppet.

Det framgår av *andra stycket* hur procentsatsen för tilläggsskatt ska beräknas. Enligt *tredje stycket* ska substansbelopp respektive koncernens andelar av investeringsenheternas justerade vinster läggas samman om mer än en investeringsenhet hör hemma i samma stat.

När en moderenhet ska tillämpa huvudregeln i förhållande till en lågbeskattad investeringsenhet ska den beakta att det redan vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet har tagits hänsyn till ägarintressen som skulle ha hänförts till andra ägare.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

31 §

Paragrafen motsvarar del av artikel 41.4 i direktivet och artikel 7.4.5 och 7.4.6 i modellreglerna.

Paragrafen beskriver hur substansbeloppet ska beräknas för en investeringsenhet. Beräkningen ska göras i enlighet med 5 kap. 2–9 §§. Undantaget för investeringsenheter gäller inte vid beräkningen.

Bestämmelsen innebär att substansbeloppet minskas proportionellt för att motsvara koncernens andel av investeringsenhetens justerade resultat. I det fall det finns fler än en investeringsenhet i samma stat, ska deras substansbelopp läggas samman och dras av från de sammanlagda redovisade resultaten för dessa enheter för att erhålla deras sammanlagda överskjutna vinst.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

32 §

Paragrafen motsvarar artikel 41.5 i direktivet och artikel 7.4.4. i modellreglerna.

I paragrafen definieras koncernens andel av en investeringsenhetens justerade vinst eller förlust. Andelen ska beräknas på samma sätt som moderföretagets andel i en koncernenhetens justerade vinst enligt 6 kap. 4 och 7 §§, men endast ägarintressen som inte är föremål för val enligt 33 eller 36 § ska beaktas. Skatter hänförliga till sådana ägarintressen beaktas vid beräkningen av en investeringsenhetens effektiva skattesats och tilläggsskattebelopp.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

Val att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet

33 §

Paragrafen motsvarar artikel 42.2 i direktivet och artikel 7.5.1 i modellreglerna

Av paragrafen framgår att en rapporterande enhet kan välja att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet om dess ägarenhet uppfyller förutsättningarna i punkt 1 och 2. Valet behöver inte avse samtliga ägarenheter i investeringsenheten, men valet gäller samtliga av en ägarenhets ägarintressen i enheten. Valet möjliggör för koncernen att inkludera ägarenhetens andel av investeringsenhetens resultat i dess resultat för beräkningar enligt lagen. Valet innebär att investeringsenheten behandlas som en skattetransparent enhet vid tillämpningen av alla delar av lagen.

För svensk del kan ömsesidiga försäkringsbolag nämnas som ett exempel på företag som uppfyller förutsättningarna i punkten 1 och 2. Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

34 §

Paragrafen motsvarar artikel 42.3 i direktivet och artikel 7.5.1. i modellreglerna.

Valet i 33 § kan avse såväl direkta som indirekta ägarintressen i en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet, om dessa ägs genom andra investeringsenheter eller försäkringsinvesteringsenheter. I de flesta fall kommer skatteeffekten av förändringar i värdet av en indirekt ägd sådan enhet att sammanfalla med förändringar i värdet av den direkt ägda enheten och då påverka det justerade resultatet hos den enheten.

Ägarenheten ska inte räkna med sin andel i en investeringsenhets eller en försäkringsinvesteringsenhets justerade resultat mer än en gång.

Ägarenheten ska inte använda en redovisningsmetod som grundar sig i verkligt värde för att redovisa sina ägarintressen i en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet. Om ägarenheten ändå gör det ska resultatet undantas från beräkningen av det justerade resultatet.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

35 §

Paragrafen motsvarar artikel 42.4 i direktivet och artikel 7.5.2 i modellreglerna.

I *första stycket* anges hur en återkallelse av ett val ska hanteras om en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet avyttrar en tillgång eller skuld. Resultatet av avyttringen ska grundas på skäligt marknadsvärde vid ingången av det räkenskapsår då återkallelsen sker. Det skäliga marknadsvärdet ska utgå från den redovisningsmetod som enheten använder.

I *andra stycket* finns en hänvisning till 9 kap., där administrativa bestämmelser om valmöjligheten finns. Ett valet enligt 33 § är giltigt i fem år.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

Val att tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod

36 §

Paragrafen motsvarar artikel 43.1 i direktivet och artikel 7.6.1 i modellreglerna.

I paragrafen anges förutsättningarna för att en ägarenhet ska kunna välja att tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod i förhållande till sitt ägarintresse i en investeringsenhet. Denna valmöjlighet finns för enheter som inte själva är investeringsenheter (*första punkten*), och som rimligen kan förväntas bli föremål för skatt på utdelningar från investeringsenheten, till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen, d.v.s. 15 procent (*andra punkten*). Valet görs av den rapporterande enheten.

Valet behöver inte avse samtliga ägarenheter i investeringsenheten, men valet gäller samtliga av en ägarenhets ägarintressen i enheten.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

37 §

Paragrafen motsvarar del av artikel 43.2 i direktivet och artikel 7.6.2 i modellreglerna.

Paragrafen beskriver vad en beskattningsbar utdelningsmetod innebär.

Av *första punkten* framgår att en ägarenhet ska inkludera såväl faktisk som uppskattad utdelning från investeringsenheten vid beräkningen av sitt justerade resultat det räkenskapsår då ägarenheten är föremål för beskattning på utdelningen. Uppskattad utdelning definieras i 39 §.

Generellt undantas utdelningar från beräkningen av det justerade resultatet enligt lagen. Att utdelning och undantagen utdelning ska inkluderas i det justerade resultatet är ett avsteg från de generella reglerna. Avsikten är att såväl tid som plats då koncernen får inkomsten genom investeringsenheten ska sammanfalla med beskattningen av inkomsten hos ägarenheten.

Enligt *andra punkten* ska investeringsenhetens medräknade skatter inkluderas i den justerade vinsten samt den justerade skattekostnaden för den ägarenhet som erhöll utdelningen. Detta gäller dock endast till den del de kan avräknas mot ägarenhetens skatteskuld till följd av investeringsenhetens utdelning. Investeringsenhetens medräknade skatter får alltså dras av vid beräkningen av ägarenhetens justerade resultat om samma belopp får avräknas enligt tillämpliga lokala skatteregler. Beloppet ska även utgöra ytterligare justerad vinst för att förhindra att beloppet både dras av och krediteras.

Tredje punkten anger hur investeringsenhetens justerade vinst ska beräknas. Detta belopp utgör utgångspunkten för att beräkna tilläggs-skattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet i förhållande till 6 kap. Investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst definieras i 38 §. Begreppet det prövade året definieras i 39 §.

För att inkomsten ska fördelas till ägarenheten snarare än investeringsenheten framgår av *fjärde punkten* att en investeringsenhetens justerade resultat samt den justerade skattekostnad som kan hänföras till resultatet inte ska påverka beräkningen av statens effektiva skattesats eller beräkningen enligt 27–30 §§, med undantag för de skatter som räknas med i ägarenhetens resultat enligt punkt 2.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

38 §

Paragrafen motsvarar delar av artikel 43.3 i direktivet.

Paragrafen beskriver vad som utgör en investeringsenhets ej utdelade justerade nettovinst för det prövade året. Utgångspunkten är investeringsenhetens justerade vinst för det året och den ska minskas med ett antal poster i punkt 1–4. Justeringarna kan inte leda till att den ej utdelade justerade nettovinsten blir negativ. Om det justerade resultatet för det prövade året är noll eller en förlust kommer den ej utdelade justerade nettovinsten för det året att vara noll och förbli noll under hela den prövoperioden.

Prövningen avser om den justerade vinsten från det prövade året har delats ut eller kvittats mot förluster innan prövoperioden är över. Detta innebär att koncernen behöver föra någon sorts redovisning över ej utdelad justerad nettovinst för varje prövat år. Ej utdelad justerad nettovinst beräknas för investeringsenheten i sin helhet, men beräkningen av tilläggsskattebeloppet grundas på ägarenhetens andel i den ej utdelade justerade nettovinsten.

Om en investeringsenhet har delat ut hela sin justerade vinst till ägarenheter inom prövoperioden blir enheten inte föremål för tilläggsskatt enligt den beskattningsbara utdelningsmetoden. Ägarenheten kan bli föremål för tilläggsskatt utifrån de allmänna reglerna.

Begreppen det prövade året och prövoperioden definieras i 39 §.

Enligt *första punkten* ska investeringsenhetens medräknade skatter dras av. Denna justering krävs för att investeringsenhetens hela justerade vinst ska kunna delas ut.

Enligt *andra punkten* ska utdelning till andra enheter än koncernenheter dras av, om de inte är investeringsenheter. Utdelning till en koncernenhet som är en investeringsenhet ska dras av om den vidareutdelas till en annan enhet.

Utdelningar eller uppskattade utdelningar ska inte dras av i den mån de redan dragits av under ett tidigare prövoår.

Enligt *tredje punkten* ska justerade förluster dras av, om de uppstår under prövoperioden. Dessa ska dras av eftersom de minskar möjligheten att lämna utdelning.

Justerade förlustbelopp ska inte dras av i den mån de redan dragits av under ett tidigare prövoår.

Om förluster under en prövoperiod överstiger ej utdelad justerad nettovinst uppstår en investeringsförlust. Denna ska föras framåt och dras av mot ej utdelad justerad nettovinst under framtida räkenskapsår. Detta framgår av *fjärde punkten*.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

39 §

Paragrafen motsvarar artikel 43.4, 43.2 tredje stycket och 43.3 första stycket b i direktivet.

Paragrafen definierar tre begrepp som är relevanta för reglerna om utdelningsbar beskattningsmetod.

I *första stycket* definieras uppskattad utdelning. Regeln gäller oavsett om ägarenheten beskattas på grund av överföringen.

I *andra stycket* definieras begreppet ”det prövade året”.

I *tredje stycket* definieras begreppet ”prövoperioden”.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

40 §

Paragrafen motsvarar artikel 43.5 i direktivet.

I *första stycket* anges hur en återkallelse av ett val ska hanteras.

I *andra stycket* finns en hänvisning till 9 kap., där administrativa bestämmelser om valmöjligheten finns. Ett valet enligt 36 § är giltigt i fem år.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.

Minoritetsägda koncernenheter

41 §

Paragrafen motsvarar artikel 31.1 i direktivet och artikel 10.1.1 (minority-owned constituent entity, minority-owned parent entity, minority-owned subgroup, minority-owned subsidiary) i modellreglerna. Paragrafen innehåller definitioner av minoritetsägd koncernenhet, minoritetsägd moderenhet, minoritetsägd undergrupp och minoritetsägt dotterbolag.

En minoritetsägd koncernenhet enligt *första stycket* är en enhet som ingår i en koncern och där moderföretagets direkta eller indirekta ägarintresse i enheten är 30 procent eller mindre. Dessa enheter är koncernenheter för att moderföretaget har ett bestämmande inflytande trots det låga ägarintresset.

Om definitionen minoritetsägd moderenhet i *andra stycket* uppfylls av två eller flera moderföretag som ingår i samma ägarkedja så är det endast den moderenhet som befinner sig på högsta nivån i ägarkedjan som ska anses vara den minoritetsägda moderenheten.

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

Av *tredje stycket* framgår att med minoritetsägd undergrupp avses en minoritetsägd moderenhet och dess minoritetsägda dotterbolag. Dessa undergrupper omfattas av reglerna i 7 kap. 42 § första stycket.

Ett minoritetsägt dotterbolag enligt *fjärde stycket* är en minoritetsägd koncernenhet i vilken det bestämmande inflytandet direkt eller indirekt innehas av en minoritetsägd moderenhet. Reglerna omfattar även fasta driftställen om huvudenheten och det fasta driftstället kan definieras som en minoritetsägd koncernenhet.

Dessa definitioner används i 7 kap. 42 §.

Övervägandena finns i avsnitt 13.4.

42 §

Paragrafen motsvarar artikel 31.2 och 3 i direktivet och artikel 5.6.1 och 5.6.2 i modellreglerna. Det behövs särskilda regler för de minoritetsägda koncernenheterna eftersom moderföretaget kan ha ett antal minoritetsägda koncernenheter som är verksamma i samma stat men med olika grupper av utomstående ägare. Om de olika koncernenheternas inkomster och skatter sammanblandas i beräkningen av den effektiva skattesatsen i staten så skulle en koncernenhets lågbeskattade resultat medföra tilläggsskatt för staten, som till viss del skulle betalas av utomstående ägare till andra koncernenheter.

I paragrafens *första stycke* finns bestämmelser om beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för minoritetsägda undergrupper. Beräkningen ska göras som om varje minoritetsägd undergrupp var en separat koncern. Detta innebär att beräkningarna för de minoritetsägda undergrupperna i en stat ska göras separat från resten av koncernenheterna i den staten. En koncern kan således bli tvungen att göra två eller flera beräkningar avseende koncernenheter belägna i en stat, dvs. en för koncernenheter som ingår i den minoritetsägda undergruppen och en för övriga koncernenheter i staten. Detta förändras inte oavsett om en del av ägarintressena innehas direkt av moderföretaget eller andra moderenheter som inte ingår i den minoritetsägda undergruppen.

Av det *andra stycket* framgår att den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en minoritetsägd koncernenhet som inte tillhör en minoritetsägd undergrupp ska beräknas separat för den enheten. Denna bestämmelse förhindrar att 70 procent eller mer av koncernenhetens justerade nettovinster och justerade skattekostnader (som i praktiken inte tillhör moderföretaget) blandas med justerade nettovinster och justerade skattekostnader för andra koncernenheter i staten. Detta gäller dock inte för en koncernenhet som är en investeringsenhet. Vad det gäller investeringsenheter ska bestämmelserna i 7 kap. 32–40 §§ lagen om tilläggsskatt (artikel 7.4 och 7.5 i modellreglerna) tillämpas (punkt 107 i kommentaren till modellreglerna artikel 5.6.2).

Övervägandena finns i avsnitt 13.4.

Joint ventures

43 §

Paragrafen motsvarar artikel 36.1.a) i direktivet och artikel 10.1.1 (joint venture) i modellreglerna. I paragrafen definieras joint venture.

Av paragrafens *första stycke* framgår att med joint venture avses en enhet som redovisar det finansiella resultatet enligt kapitalandelsmetoden i moderföretagets koncernredovisning. Detta gäller om moderföretaget direkt eller indirekt innehar minst 50 procent av ägarintresset.

I *andra stycket (punkterna 1–5)* anges vad ett joint venture inte omfattar. Ett exempel är ett moderföretag i en koncern som ska tillämpa huvudregeln för tilläggsskatt. Inte heller dotterföretag till ett joint venture omfattas.

Övervägandena finns i avsnitt 13.5.

44 §

Paragrafen motsvarar artikel 36.1.b) i direktivet och artikel 10.1.1 (joint venture subsidiary) i modellreglerna. I paragrafen definieras dotterföretag till ett joint venture.

Enligt *första stycket* avses en enhet vars tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöde konsolideras eller skulle ha konsoliderats på sådant sätt som anges i första punkten respektive ett fast driftställe vars huvudenhet är ett joint venture eller en sådan enhet som avses i första punkten.

Av *andra stycket* följer att ett fast driftställe som avses i p. 2 ska behandlas som ett separat dotterföretag.

Övervägandena finns i avsnitt 13.5.

45 §

Paragrafen motsvarar artikel 36.2. i direktivet och artikel 6.4.1 a i modellreglerna. I paragrafen anges att en moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett joint venture eller ett dotterföretag till ett joint venture ska tillämpa huvudregeln med avseende på sin andel av tilläggsskattebeloppet för joint venturet eller dotterföretaget till ett joint venture i enlighet med 6 kap. 3–8 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 13.5.

46 §

Paragrafen motsvarar artikel 36.3 och artikel 6.4.1 b i modellreglerna.

I paragrafen anges att beräkningen av tilläggsskatten för joint venturet och dess dotterföretag (tillsammans joint venture-koncern) ska göras i enlighet med tillämpliga bestämmelser i lagen om tilläggsskatt och som om de vore koncernenheter i en separat koncern och joint venturet var moderföretaget i den koncernen.

Övervägandena finns i avsnitt 13.5.

47 §

Paragrafen motsvarar artikel 36.4 och artikel 6.4.1 c i modellreglerna.

I paragrafens *första stycke* anges att den tilläggsskatt som ska betalas av joint venture-koncernen ska minskas med varje moderenhets fördelningsbara andel av den tilläggsskatt enligt 45 § för varje medlem i joint venture-koncernen som ska tas ut enligt 46 §. Av första stycket framgår också att eventuellt återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln i enlighet med 6 kap. 11 §.

Enligt *andra stycket* framgår vad som avses med den tilläggsskatt som ska betalas av joint-venture koncernen. Det som avses är moderenhets andel av tilläggsskatten för joint venture-koncernen.

Övervägandena finns i avsnitt 13.5.

Enheter som ansluter sig till respektive lämnar en koncern

48 §

Paragrafen motsvarar artikel 34.1 i direktivet och artikel 6.2.1 a i modellreglerna.

Av paragrafens *första stycke* framgår hur en enhet ska behandlas om den blir eller upphör att vara en del av en koncern. Detta kan ske genom att ägarintressena i enheten överförs från en koncern till en annan t.ex. genom att enheten avyttras. En koncernenhet kan också bli moderföretag i en ny koncern. Koncernenheten ska i bägge fallen behandlas som en koncernenhet som tillhör den nya koncernen vid tillämpningen av lagen om tilläggsskatt, under förutsättning att koncernenheten omfattas av den nya koncernens konsoliderade koncernredovisning. Av dessa bestämmelser framgår således vad som gäller för det räkenskapsår som en enhet lämnar en koncern eller börjar ingå i en koncern (dvs. förvärvsåret).

Hur enhetens effektiva skattesats och tilläggsskatt ska beräknas av koncernerna framgår av 49–56 §§, vilket anges i *andra stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 13.6.

49 §

Paragrafen motsvarar artikel 34.2 i direktivet och artikel 6.2.1 b i modellreglerna.

I paragrafen anges att under förvärvsåret ska den förvärvande koncernen endast beakta den del av enhetens redovisade nettovinst eller nettoförlust och medräknade och justerade skatter som inkluderas i moderföretagets koncernredovisning. Det innebär att de belopp som återspeglas i de finansiella räkenskaper som används för att förbereda koncernredovisningen också används vid tillämpningen av bestämmelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 13.6.

50 §

Paragrafen motsvarar artikel 34.3 i direktivet och artikel 6.2.1 c i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att en koncern som förvärvar ett bestämmande inflytande i en enhet ska bortse från effekten av eventuella justeringar i koncernredovisningen som kan hänföras till förvärvet. Den förvärvade enhetens tillgångar och skulder ska behandlas som att de har de värden som redovisats omedelbart före förvärvet (dvs. det historiska redovisade värdet). Varje justering av det redovisade värdet vad avser immateriella tillgångar (t.ex. goodwill som beror på förvärvet) ska bortses från när koncernen beräknar inkomsten enligt tilläggsskattereglerna.

Principen gäller inte bara för förvärv som sker efter det att lagen har trätt i kraft, utan den gäller även förvärv som har skett tidigare år.

Övervägandena finns i avsnitt 13.6.

51 §

Paragrafen motsvarar artikel 34.4 i direktivet och artikel 6.2.1 d i modellreglerna.

I paragrafen anges att beräkningen av enhetens personalkostnader enligt 5 kap. 3 § endast ska inkludera de kostnader som framgår av moderföretagets koncernredovisning under förvärvsåret. Personalkostnaderna används för att beräkna substansbeloppet. Substansbeloppet är summan av personalkostnader och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat. Att endast personalkostnaderna som framgår av moderföretagets koncernredovisning under förvärvsåret ska beaktas medför att beräkningen av substansbeloppet blir korrekt då det är de kostnaderna som koncernen har haft under förvärvsåret.

Övervägandena finns i avsnitt 13.6.

52 §

Paragrafen motsvarar artikel 34.5 i direktivet och artikel 6.2.1 e i modellreglerna.

Av paragrafen framgår hur beräkningen av beloppet för materiella anläggningstillgångar i enlighet med 5 kap. 4 § ska ske. Detta belopp används för att beräkna substansbeloppet. Substansbeloppet är summan av personalkostnader och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat. Beloppet för materiella anläggningstillgångar ska i tillämpliga fall justeras i förhållande till den tidsperiod under vilken enheten ingick i koncernen under förvärvsåret. Om inte värdet skulle justeras skulle de kostnader som uppkommit före förvärvet av enheten beaktas vid den förvärvade koncernens beräkning av substansbeloppet.

Övervägandena finns i avsnitt 13.6.

53 §

Paragrafen motsvarar artikel 34.6 i direktivet och artikel 6.2.1 f i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att uppskjutna skattefordringar och skatteskulder för en enhet som överförs mellan koncerner ska beaktas av den förvärvande koncernen på samma sätt och i samma utsträckning som de skulle ha beaktats om den förvärvande koncernen hade kontrollerat den enheten när sådana tillgångar och skulder uppkom.

Övervägandena finns i avsnitt 13.6.

54 §

Paragrafen motsvarar artikel 34.7 i direktivet och artikel 6.2.1 g i modellreglerna.

Av paragrafen framgår hur en enhets uppskjutna skatteskulder som tidigare har inkluderats i enhetens justerade skattekostnad ska behandlas vid tillämpningen av 3 kap. 35 §. Av 3 kap. 35 § framgår att om en uppskjuten skatteskuld som påverkat koncernenhetens justerade skattekostnad inte återförs, betalas eller regleras på annat sätt senast vid utgången av det femte året från det att den först redovisades i räkenskaperna, ska de justerade skattekostnaderna för det året då skulden först redovisades minskas med ett belopp som motsvarar den del av skulden som kvarstår. Enhetens uppskjutna skatteskulder ska behandlas som återförda av den avyttrande koncernen som om de uppkommit i den förvärvande koncernen under förvärvsåret. Detta gäller dock inte för senare minskningar av uppskjutna skatteskulder i enlighet med 3 kap. 35 §. En sådan minskning ska i stället beaktas under det år då beloppet återförs. I den svenska översättningen används ordet ”återbetalas” i stället för ”återförs” för det engelska uttrycket ”recaptured”. Av sammanhanget framgår att bestämmelsen inte syftar på någon återbetalning utan på den återföring som ska göras av en uppskjuten skatt som inte har betalats inom fem år. Därför har ordet ”återförs” använts i stället.

Övervägandena finns i avsnitt 13.6.

55 §

Paragrafen motsvarar artikel 34.8 i direktivet och artikel 6.2.1 h i modellreglerna.

Paragrafen är en fördelningsregel vad avser tillämpningen av huvudregeln för tilläggsskatt om den förvärvade enheten är ett

moderföretag som är skyldigt att tillämpa huvudregeln. Ett exempel är att en moderenhet avyttras till en annan koncern under året och blir en koncernenhet. Moderenheten kan ha hört hemma i en stat där huvudregeln gäller. I ett sådant fall ska huvudregeln tillämpas på moderenhetens andel av tillägsskattebeloppet för de lågbeskattade koncernenheter som fastställts för respektive koncern.

Övervägandena finns i avsnitt 13.6.

56 §

Paragrafen motsvarar artikel 34.9 i direktivet och artikel 6.2.2 i modellreglerna.

Denna paragraf behandlar undantag från 49–55 §§. Under vissa särskilt angivna förutsättningar ska förvärv eller avyttring av andelar som innebär att det bestämmande inflytandet över en enhet övergår (andelsöverlåtelse) behandlas som förvärv eller avyttring av enhetens tillgångar och skulder (inkrämsöverlåtelse). I ett sådant fall kan bestämmelserna i 57–62 §§ bli tillämpliga.

Övervägandena finns i avsnitt 13.6.

Överföring av tillgångar och skulder

57 §

Paragrafen motsvarar artikel 35.1 a i direktivet och artikel 10.1.1 (reorganisation) i modellreglerna. I paragrafen definieras en omorganisering och vilka villkor som måste vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en omorganisering.

Definitionen omorganisering är bred och omfattar situationer då det sker en överföring av tillgångar och skulder vid en ombildning eller liknande transaktion. De villkor som måste vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en omorganisation är att ersättningen för överföringen till den avyttrande koncernenheten ska utgöras av egetkapitalandelar, dvs. aktier i den förvärvande enheten eller koncernen (*första punkten*). I lagtexten har uttrycket egetkapitalinstrument valts i stället för uttrycket egetkapitalandelar i direktivet. Om en emission av egetkapitalinstrument inte skulle ha någon ekonomisk betydelse behöver ingen ersättning lämnas. Det finns även krav på att den avyttrande koncernenhetens vinst eller förlust på tillgångarna inte ska beskattas (*andra punkten*). Vidare ska den förvärvande koncernenheten beräkna den beskattningsbara inkomsten efter avyttringen eller förvärvet med hjälp av den avyttrande enhetens skattemässiga värde för tillgångarna med viss justering (*tredje punkten*). Det ska således vara fråga om s.k. skattemässig kontinuitet som innebär att beskattningen skjuts upp och inträder vid en senare skattegrundande transaktion.

Övervägandena finns i avsnitt 13.7.

58 §

Paragrafen motsvarar artikel 35.1.b i direktivet och artikel 10.1.1 (non-qualifying gain or loss) i modellreglerna. I paragrafen definieras icke-justerad vinst eller förlust.

Övervägandena finns i avsnitt 13.7.

59 §

Paragrafen motsvarar artikel 35.2 i direktivet och artikel 6.3.1 i modellreglerna. Paragrafen avser förvärv eller avyttring av tillgångar och skulder som inte ingår i en omorganisering. Artikeln är utformad utifrån hur tillgångar och skulder behandlas i redovisningen vad avser både den avyttrande enheten och den förvärvande enheten.

Övervägandena finns i avsnitt 13.7.

60 §

Paragrafen motsvarar artikel 35.3 i direktivet och artikel 6.3.2 i modellreglerna. Paragrafen handlar om den generella behandlingen av tillgångar och skulder vid förvärv eller avyttring som en del av en omorganisering enligt 62 §. I första punkten behandlas den avyttrande koncernenhetens hantering och den andra punkten rör den förvärvande koncernenheten.

Övervägandena finns i avsnitt 13.7.

61 §

Paragrafen motsvarar artikel 35.4 i direktivet och artikel 6.3.3 i modellreglerna. Paragrafen handlar om hanteringen av tillgångar och skulder i samband med en omorganisering enligt 62 § som leder till en icke-justerad vinst eller förlust för den avyttrande koncernenheten.

I samband med sådana omorganiseringar ska den avyttrande enheten inkludera en vinst eller förlust vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust (*första punkten*). Detta innebär att beräkningen av inkomst eller förlust enligt tilläggsskattereglerna kommer att inkludera en mindre vinst eller förlust som återspeglas i koncernenhetens finansiella konton eller beloppet för den beskattningsbara vinst eller förlust som härrör från omorganiseringen. Vidare ska den förvärvande koncernenheten fastställa sin justerade vinst eller förlust efter förvärvet med användning av det redovisade värdet av den avyttrande koncernenhetens förvärvade tillgångar och skulder vid avyttringen, justerat i enlighet med de lokala skattereglerna för den förvärvande koncernenheten för att redovisa den icke-justerade vinsten eller förlusten (*andra punkten*).

Övervägandena finns i avsnitt 13.7.

62 §

Paragrafen motsvarar artikel 35.5 i direktivet och artikel 6.3.4 i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att en koncernenhet antingen ska eller får justera skattebasen för sina tillgångar eller skattebeloppet vad avser storleken på dess skulder av olika skäl. Ett exempel på situation är när en koncernenhet är föremål för utflyttningskatt på grund av en gränsöverskridande omorganisation eller en ändring av dess skatterättsliga hemvist. Det kan också finnas en skyldighet för en koncernenhet att justera skattebasen eller beloppet vad avser vissa eller alla av dess tillgångar och skulder när den inträder eller lämnar en konsoliderad skattekoncern. I andra fall kan koncernenheten eller dess ägare tillåtas att göra ett val som justerar skattebasen för tillgångar och skattebelopp för skulder. De justeringar som

krävs enligt lokala skatteregler är vanligtvis, men inte alltid, baserade på tillgångens eller skuldens verkliga värde.

Övervägandena finns i avsnitt 13.7.

Kontrollerade utländska bolag och hybridenheter

63 §

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. I paragrafen behandlas fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt bolag (i det följande: CFC-bolag).

I *första stycket* anges att skattekostnaden i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till dess CFC-bolag om skattekostnaden belastar CFC-bolagets inkomst enligt regler om beskattning av kontrollerade utländska bolag. Vad som avses med regler om beskattning av kontrollerade utländska bolag framgår av 2 kap. 26 § i förslaget till lag om tilläggsskatt, vilken motsvarar artikel 3.17 i direktivet.

Av *andra stycket* framgår att när det gäller passiva intäkter ska fördelningen begränsas till det lägsta beloppet av å ena sidan medräknade skatter på passiva intäkter och å andra sidan ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för den lågbeskattade staten multiplicerad med de passiva intäkterna. Nämnade procentsats för tilläggsskatt ska därvid beräknas utan hänsyn till ägarenhetens medräknade skatter på de passiva intäkterna, dvs. de skattekostnader som ska fördelas enligt första stycket. Överskjutande medräknade skatter avseende passiva intäkter hör till ägarenhetens justerade skattekostnad.

Övervägandena finns i avsnitt 13.8.

65 §

Paragrafen motsvarar artikel 24.6 fjärde stycket i direktivet och artikel 4.3.3 och 10.1.1 (passive income) i modellreglerna.

I paragrafen definieras uttrycket passiva intäkter, vilket förekommer i 63 och 64 §§ om fördelning av medräknade skatter mellan ägare och kontrollerade utländska bolag respektive hybridenheter. Passiva intäkter är utdelning respektive ränta och motsvarande ersättning, hyra, royalty och annan avtalsenlig ersättning som sker över tid (annuitetsbelopp) samt nettovinster vid försäljning av sådan egendom som ger upphov till dessa intäkter. Som ytterligare förutsättning gäller att intäkterna ingår i den justerade vinsten för en koncernenhet och beskattas hos ägarenheten enligt ett regelverk för beskattning av kontrollerade utländska bolag eller på grund av innehavet i hybridenheten.

Övervägandena finns i avsnitt 13.8 och 13.9.

Moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning

66 §

Paragrafen motsvarar artikel 39.1 i direktivet och artikel 10.1.1 (deductible dividend regime, deductible dividend och cooperative) i modellreglerna.

Av *första stycket* framgår att uttrycket bestämmelser om avdragsgill utdelning syftar på regelverk som innebär enkelbeskattning av

bolagsvinster genom att utdelning är avdragsgill hos utdelande bolag. Vidare omfattar uttrycket när det gäller kooperativ, att ett kooperativ undantas från beskattning. Punkt 36 i kommentaren till artikel 7.2 i modellreglerna klargör att den alternativa bestämmelsen för kooperativ inte uppställer något krav på avdragsrätt för utdelning.

Avdragsgill utdelning är definierat i *andra stycket*. Med avdragsgill utdelning avses utdelning till den som äger andel i en koncernenhet om utdelningen enligt lagstiftningen där enheten hör hemma ska dras av vid beräkningen av dess beskattningsbara inkomst. Vidare anges att kooperativ utdelning till en medlem i ett kooperativ är sådan avdragsgill utdelning.

I *tredje stycket* definieras uttrycket kooperativ. Ett kooperativ är en enhet som gemensamt säljer eller förvärvar varor eller tjänster för sina medlemmars räkning och som där den hör hemma omfattas av regler som säkerställer skattemässig neutralitet för varor eller tjänster som säljs eller förvärvas av sina medlemmar genom kooperativet.

Övervägandena finns i avsnitt 13.10.

67 §

Paragrafen motsvarar artikel 39.2 och 39.6 i direktivet och artikel 7.2.1 och 7.2.4 i modellreglerna.

Paragrafen föreskriver särskilda regler för moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning. Dessa enheters effektiva skattesats skulle kunna bli noll eller åtminstone mycket låg enligt de allmänna reglerna i 3 kap. och resultera i tilläggsskatt, trots att en skattekostnad på inkomsten belastar delägarna. Skattekostnader på moderföretagets inkomst som belastar delägare som inte är koncernenheter ska därför beaktas, om de medför en beskattning av inkomsten som överstiger minimiskattesatsen. I fråga om utdelning till medlem i ett inköpskooperativ finns en särskild bestämmelse i artikel 39.6.

I de fall som anges i *första stycket* ska moderföretagets justerade vinst minskas med belopp som kan hänföras till ett ägarintresse som uppfyller kriterierna i paragrafen avseende beskattningsperiod och skattesats. Om moderföretaget har någon kvarstående justerad vinst efter tillämpning av 67–69 §§ ska den ligga till grund för beräkning av det justerade resultatet i den stat där moderföretaget hör hemma.

Enligt *första punkten* krävs att beskattning av en delägare sker under ett beskattningsår som avslutas senast tolv månader efter utgången av räkenskapsåret. Beskattningen ska ske med en nominell skattesats minst motsvarande minimiskattesatsen. Enligt *andra punkten* ska en bedömning göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet av om det rimligen kan förväntas att det sammanlagda beloppet av skatt som moderföretaget och delägarna betalar på utdelningen uppfyller kraven på beskattningsperiod och skattesats. Vidare krävs att kriterierna i övrigt enligt första stycket är uppfyllda.

När det gäller rekvisitet ”beskattas” i första stycket så framgår det av *andra stycket* att utdelning i förhållande till gjorda inköp från ett inköpskooperativ ska anses ha beskattats hos mottagaren till den del utdelningen minskar en avdragsgill utgift eller kostnad vid beräkningen av mottagarens skattemässiga vinst eller förlust. Andra stycket innebär att

utdelningen ska anses beskattas, inte att minimivån också är uppnådd. Kriterierna i övrigt i första stycket måste därmed vara uppfyllda för att den justerade vinsten ska minskas enligt första stycket. Andra stycket gäller endast i fråga om inköpskooperativ.

Övervägandena finns i avsnitt 13.10.

68 §

Paragrafen motsvarar artikel 39.3 i direktivet och artikel 7.2.1 i modellreglerna.

I de fall som anges i paragrafen ska moderföretagets justerade vinst, utöver de situationer som anges i 67 §, minskas med belopp som kan hänföras till ett ägarintresse som uppfyller kriterierna i paragrafen. I paragrafen uppställs inget krav på beskattning av utdelningen hos mottagaren.

Första punkten gäller fysiska personer som är medlemmar i ett inköpskooperativ och om utdelningen lämnas i förhållande till gjorda inköp. Punkten har utformats mot bakgrund av lydelsen i motsvarande bestämmelse i artikel 39.3 a i den engelska versionen av direktivet och artikel 7.2.1 a iii i modellreglerna. Av dessa framgår att bestämmelsen avser inköpskooperativ, medan det i den svenska versionen av direktivet endast sägs kooperativ.

Andra punkten gäller fysiska personer med små direkta äganderättsintressen i moderföretaget. Av punkten följer att det finns ett krav på att den fysiska personen hör hemma i den stat där moderföretaget hör hemma. Vidare ska den fysiska personens samlade innehav ge rätt till maximalt fem procent av vinsten och tillgångarna i moderföretaget. Bedömningen av rättigheterna för varje fysisk person ska göras vid utgången av räkenskapsåret.

Tredje punkten gäller vissa ägare som är undantagna enheter enligt 1 kap. 4 §. Dessa beskattas normalt inte i den stat där de hör hemma. En förutsättning är att ägaren hör hemma i den stat där moderföretaget hör hemma. Vid tillämpning av denna punkt anses dessa enheter ha hemvist i den stat där de bildades och förvaltas. En myndighetsenhet anses ha hemvist i den stat där dess ägare finns.

Övervägandena finns i avsnitt 13.10.

69 §

Paragrafen motsvarar artikel 39.4 i direktivet och artikel 7.2.2 i modellreglerna.

Av paragrafen följer att om moderföretaget har medräknade skatter, så ska de minskas i proportion till minskningen av den justerade vinsten enligt 67 och 68 §§. Minskningen ska göras med samma andel som enligt dessa bestämmelser. Skatt på inkomst som inte delats ut ska däremot inte minskas. Den justerade vinsten ska minskas med samma belopp.

Övervägandena finns i avsnitt 13.10.

70 §

Paragrafen motsvarar artikel 39.5 i direktivet och artikel 7.2.3 i modellreglerna.

Genom bestämmelsen tillämpas 67 och 68 §§ även på koncernenheter som moderföretaget har en ägarandel i och som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning. Detta gäller under förutsättning att koncernenheterna hör hemma i samma stat som moderföretaget och till den del de lämnar utdelning till moderföretaget och detta i sin tur delar ut den justerade vinsten till en sådan mottagare som anges i 67 och 68 §§. Bestämmelsen gäller på motsvarande sätt om ett moderföretag indirekt har en ägarandel i en sådan koncernenhet som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning genom en eller flera koncernenheter som också omfattas av sådana bestämmelser.

Övervägandena finns i avsnitt 13.10.

Koncerner med flera moderföretag

71 §

Paragrafen motsvarar artikel 37.1 i direktivet och artikel 10.1.1 (multi-parented MNE group, stapled structure och dual-listed arrangement) i modellreglerna.

I paragrafen definieras uttrycket koncern med flera moderföretag samt uttrycken sammanlänkad struktur och dubbel notering.

I *första stycket* anges att en koncern med flera moderföretag är två eller flera koncerner vars moderföretag ingått ett arrangemang i form av antingen en sammanlänkad struktur eller dubbel notering och dessutom såvitt avser multinationella koncerner, minst en enhet eller ett fast driftställe i den kombinerade koncernen hör hemma i en annan stat än övriga enheter. Sistnämnda rekvisit gäller enligt direktivet både för multinationella och nationella koncerner. Modellreglernas definition av koncern med flera moderföretag (multi-parented MNE Group) innehåller motsvarande rekvisit om minst en koncernenhet eller ett fast driftställe hör hemma i en annan stat.

Av *andra stycket* framgår vad som avses med uttrycket sammanlänkad struktur. Det är fråga om arrangemang mellan minst två moderföretag i olika koncerner. De ska vara noterade till samma kursvärde om de är marknadsnoterade. I första och andra strecksatsen anges vissa ytterligare förutsättningar som ska vara uppfyllda.

Av *tredje stycket* framgår vad som avses med uttrycket dubbel notering. En sådan notering avser ett arrangemang mellan minst två moderföretag i olika koncerner vars andelar i moderföretagen är marknadsnoterade och handlas på olika kapitalmarknader. Vissa ytterligare angivna kriterier måste också vara uppfyllda för att ett arrangemang ska omfattas av uttrycket dubbel notering.

Övervägandena finns i avsnitt 13.11.

72 §

Paragrafen motsvarar artikel 37.4 i direktivet och artikel 6.5.1 d i modellreglerna.

I paragrafen finns två tolkningsbestämmelser.

I *första stycket* anges att med moderföretag i en koncern med flera moderföretag avses moderföretagen i respektive koncern i den kombinerade koncernen.

I *andra stycket* anges att vad som sägs om moderföretag i lagen ska även gälla moderföretag i en koncern med flera moderföretag.

Övervägandena finns i avsnitt 13.11.

73 §

Paragrafen motsvarar artikel 37.2 andra stycket i direktivet och artikel 6.5.1 a och b i modellreglerna.

I paragrafen anges vad som avses med koncernenhet. En koncernenhet är en enhet som konsolideras post för post av en koncern med flera moderföretag. Vidare omfattar uttrycket en enhet över vilken enheter i en koncern med flera moderföretag har ett bestämmande inflytande. En enhet som är undantagen enligt 1 kap. 4–6 §§ omfattas inte av uttrycket.

Övervägandena finns i avsnitt 13.11.

74 §

Paragrafen motsvarar artikel 37.3 i direktivet och artikel 6.5.1 c i modellreglerna.

I paragrafen finns särskilda bestämmelser om vad som avses med koncernredovisning och redovisningsstandard såvitt avser koncerner med flera moderföretag.

Av *första stycket* framgår att med koncernredovisning avses en årsredovisning som upprättas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard.

Enligt *andra stycket* ska det som sägs om ett moderföretags redovisningsstandard också gälla för en koncern med flera moderföretag.

Övervägandena finns i avsnitt 13.11.

75 §

Paragrafen motsvarar artikel 37.2 första stycket i direktivet och artikel 6.5.1 a och b i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att enheter och koncernenheter i koncerner som tillsammans utgör en koncern med flera moderföretag ska anses som medlemmar i en enda koncern (en koncern med flera moderföretag).

Övervägandena finns i avsnitt 13.11.

76 §

Paragrafen motsvarar artikel 37.5 i direktivet och artikel 6.5.1 e i modellreglerna.

I paragrafen anges att ett moderföretag eller en annan moderenhet i en koncern med flera moderföretag ska tillämpa huvudregeln i 6 kap. 3–8 § på sin respektive andel av tilläggsskattebeloppet för lågbeskattade koncernenheter.

Övervägandena finns i avsnitt 13.11.

77 §

Paragrafen motsvarar artikel 37.6 i direktivet och artikel 6.5.1 f i modellreglerna.

Enligt paragrafen ska varje koncernenhet i en koncern med flera moderföretag beakta alla lågbeskattade koncernenheter i koncernen vid

beräkning av kompletterande tilläggsskatt enligt 6 kap. 9–13 §§. I punkt 109 i kommentaren till modellreglerna artikel 6.5.1 f anges att det följer av bestämmelsen att ett enda kompletterande tilläggsskattebelopp ska beräknas för hela koncernen med flera moderföretag och att detta sker genom att tilläggsskattebeloppen för samtliga koncernenheter läggs samman. En koncernenhet kommer härigenom vid tillämpning av kompletteringsregeln att beakta tilläggsskattebelopp hos koncernenheter som till följd av bestämmelserna om koncern med flera moderföretag räknas som enheter i den egna koncernen, men som annars inte hade gjort det.

Övervägandena finns i avsnitt 13.11.

Berättigade utdelningsskattesystem

78 §

Paragrafen motsvarar artikel 40.1 och artikel 45.2 i direktivet och artikel 3.2.6 och 7.3.1 i modellreglerna.

Av paragrafens *första stycke* framgår att en rapporterende enhet får välja att ta med ett fiktivt skattebelopp vid beräkning av den justerade skattekostnaden för koncernenheter i en stat med ett berättigat utdelningsskattesystem.

I *andra stycket* anges att ett val enligt första stycket gäller samtliga koncernenheter i en stat. Det finns också en hänvisning till 9 kap. (*tredje stycket*), där administrativa bestämmelser om valmöjligheten finns. Ett val enligt första stycket är giltigt i ett år.

Övervägandena finns i avsnitt 13.12.

79 §

Paragrafen motsvarar artikel 40.2 i direktivet och artikel 7.3.2 i modellreglerna.

Av paragrafen följer att ett fiktivt skattebelopp är det lägsta av å ena sidan ett belopp som innebär att den effektiva skattesatsen för staten för ett räkenskapsår uppgår till minst minimiskattesatsen och å andra sidan den skatt som skulle ha tagits ut om koncernenheterna i staten med utdelningsskattesystem hade delat ut all inkomst som omfattas av systemet under räkenskapsåret.

Övervägandena finns i avsnitt 13.12.

80 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 40.3 i direktivet och artikel 7.3.3 a och b i modellreglerna.

Av paragrafen framgår att en återföringsförteckning för återföring av fiktiva utdelningsskattebelopp ska upprättas för ett räkenskapsår när ett val enligt 78 § gjorts för ett år. Ett fiktivt återföringsbelopp ska tas upp i den förteckning som avser det räkenskapsår för vilket beloppet fastställdes.

Övervägandena finns i avsnitt 13.12.

81 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 40.3 samt artikel 40.4 och 40.6 i direktivet 7.3.3 a–c, 7.3.4 och 7.3.6 i modellreglerna

Enligt *första stycket* ska vid utgången av varje räkenskapsår fiktiva utdelningsskattebelopp i en återföringsförteckning minskas, varvid äldre förteckning minskas före yngre. Vidare framgår att minskningen inte kan ge upphov till ett negativt belopp i förteckningen.

I *andra stycket* anges att minskningen sker stegvis. Enligt *första punkten* sker först minskning med koncernenheternas betalda skatt på utdelning eller fiktiv utdelning under räkenskapsåret. Belopp som återstår ska enligt *andra punkten* minskas med ett belopp som motsvarar den justerade förlusten i staten med ett berättigat utdelningsskattesystem multiplicerad med minimiskattesatsen. Ett eventuellt kvarstående belopp som motsvarar den justerade förlusten multiplicerad med minimiskattesatsen ska enligt *tredje punkten* rullas framåt till senare räkenskapsår för minskning enligt bestämmelserna. Av punkt 64 i kommentaren till modellreglerna artikel 7.3.4 framgår att överskjutande belopp hänförligt till justerad förlust enligt *andra punkten* får föras framåt obegränsat i tiden.

Av *tredje stycket* framgår att skatt som betalas på faktisk eller fiktiv utdelning inte ska ingå i den justerade skattekostnaden till den del den minskar belopp i en återföringsförteckning. Skatten ska inte beaktas två gånger.

Övervägandena finns i avsnitt 13.12.

82 §

Paragrafen motsvarar artikel 40.5 i direktivet och artikel 7.3.5 i modellreglerna.

Av paragrafen följer den tidsfrist på fyra år inom vilken vinst ska beskattas enligt de särskilda bestämmelserna om berättigade utdelningssystem.

Vidare framgår att belopp som återstår i återföringsförteckning vid utgången av det fjärde räkenskapsåret efter det räkenskapsår som förteckningen avser ska medföra en minskning av den justerade skattekostnaden för det år som förteckningen avser. Vidare finns i paragrafen en hänvisning till 4 kap. 19 och 20 §§ för beräkning av tillkommande tilläggsskattebelopp på grund av minskningen.

Övervägandena finns i avsnitt 13.12.

83 §

Paragrafen motsvarar artikel 40.7 i direktivet och artikel 7.3.7 och 7.3.8 i modellreglerna.

Av *första stycket* följer att omräkning av tilläggsskattebelopp krävs om en koncernenhet antingen lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till en person som inte är en koncernenhet i samma koncern i samma stat, dvs. i staten med ett berättigat utdelningsskattesystem. Det sker genom att belopp i återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minskar den justerade skattekostnaden för respektive beskattningsår, vilket i sin tur föranleder en omräkning av effektiv skattesats.

I *andra stycket* görs en hänvisning till 4 kap. 19 och 20 §§ vad gäller sättet för beräkning av tillkommande tilläggsskattebelopp.

Av *tredje stycket* framgår hur stor del av det tillkommande tilläggsskattebeloppet som ska hänföras till den koncernenhet som lämnat koncernen alternativt i allt väsentligt överfört sina tillgångar på det sätt

som anges i första stycket. Det tillkommande tilläggsskattebelopp som ska betalas för en stat utgörs av det tillkommande tilläggsskattebeloppet multiplicerat med så stor del som det justerade resultatet för koncernenheten utgör av det justerade resultatet i den staten. Koncernenhetens justerade resultat beräknas enligt bestämmelserna om beräkning av justerad vinst eller förlust för varje räkenskapsår med återstående belopp i en återföringsförteckning. Justerad vinst för en stat är den som anges i 3 kap. 38 § första stycket för varje räkenskapsår där det finns återstående belopp i en återföringsförteckning.

Övervägandena finns i avsnitt 13.12.

8 kap. Safe harbour-regeln

1 §

Paragrafen anger vilka bestämmelser kapitlet innehåller och saknar motsvarighet i direktivet.

Det framgår att det finns bestämmelser om en safe harbour-regel (2–6 §§), särskilda enheter och koncerner (7–11 §§), undantag från tillämpningen av regeln i 12 § och övergångsår i 13 §.

Tillfällig safe harbour-regel

2 §

Paragrafen 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).

I paragrafen finns bestämmelser om en förenklingsregel, den s.k. tillfälliga safe harbour-regeln.

Av paragrafen följer att regeln får tillämpas av en koncern vad avser dess koncernenheter i en stat. Om regeln tillämpas innebär det att koncernen inte behöver göra en fullständig beräkning av eventuell tilläggsskatt i en stat, om koncernen kan visa att den uppfyller kriterierna för ett eller flera framtagna test baserat på data som huvudsakligen finns i dess land-för-land-rapport. Den tillfälliga safe harbour-regeln består av tre alternativa tester.

Av paragrafen framgår att tilläggsskattebeloppet i en stat ska anses vara noll om koncernenheterna i en stat uppfyller villkoren i ett av tre test. *Första punkten* hänvisar till de minmis-testet, *andra punkten* hänvisar till ETR-testet och *tredje punkten* hänvisar till routine profits-testet (3-6 §§ nedan).

En tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln medför även följande konsekvenser. Ingen tilläggsskatt ska beräknas för ett räkenskapsår då koncernenheterna i en stat omfattas av den tillfälliga safe harbour-regeln. Detta inkluderar eventuella tillkommande tilläggsskattebelopp t.ex. enligt 3 kap. 37 § lagen om tilläggsskatt. Vidare kan ett val enligt 4 kap. 13 § lagen om tilläggsskatt vad avser koncernenheter i en stat skjutas upp tills koncernenheterna upphör att kvalificera sig för eller tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln (dvs. valet måste göras i den första tilläggsskattedeklarationen vad avser den staten).

Den tillfälliga safe harbour-regeln gäller för räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027 (punkten 6 övergångsbestämmelserna). Däremot omfattas inte räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028. Det förutsätts att räkenskapsåren inte är längre än 18 månader.

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.1. och 14.1.2.

3 §

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).

I paragrafen utvecklas vilka villkor som ska vara uppfyllda vad avser de minimis-testet. Enligt detta test ska koncernen visa att den har en intäkt och vinst under ett särskilt fastslaget tröskelvärde vad avser koncernenheterna i den prövade staten.

I *första stycket* anges att koncernenheternas totala intäkter i en stat ska vara lägre än tio miljoner euro och deras totala vinst före inkomstskatt ska vara lägre än en miljon euro. Uppgifterna hämtas från koncernens kvalificerade land-för-land-rapport.

I *andra stycket* definieras vad en kvalificerad land-för-land-rapport är.

Av *tredje stycket* framgår att intäkter och vinster som tillhör en koncernenhet som innehas för försäljning ska tas med i beräkningen.

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.4.

4 §

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).

I paragrafen regleras ETR-testet, som bygger på att koncernen har en effektiv skattesats som är lika med eller större än särskilt fastslagna procentsatser enligt 5 §, under den tid då den tillfälliga safe harbour-regeln gäller.

Enligt *första stycket* innebär ETR-testet att koncernenheterna räknar ut den effektiva skattesatsen i en stat genom att dividera enheternas medräknade skatter med deras vinst. Uppgifter om koncernenheternas medräknade skatter tas från koncernens kvalificerade finansiella rapporter och uppgifter om vinsten hämtas från koncernens land-för-land-rapport.

I *andra stycket* definieras medräknad skatt och i *tredje stycket* definieras kvalificerad finansiell rapport (punkterna 1–3).

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.3.

5 §

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).

I paragrafen regleras den procentsats som ETR-testet måste överstiga enligt 2 § andra punkten för räkenskapsåren 2024–2026.

Av *första strecksatsen* framgår att procentsatsen är 15 procent för räkenskapsår som börjar 2024.

Enligt *andra strecksatsen* är procentsatsen 16 procent för räkenskapsår som börjar 2025.

För räkenskapsår som börjar 2026 är procentsatsen 17 procent, vilket följer av *tredje strecksatsen*.

Om det är fråga om ett förlängt räkenskapsår, t.ex. 18 månader och räkenskapsåret börjar 1 juli 2024 så är procentsatsen 15 procent. I detta fall börjar nästa räkenskapsår den 1 januari 2026 och då är procentsatsen 17 procent. Detta innebär att koncernenheter som har förkortade eller förlängda räkenskapsår omfattas av paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.3.

6 §

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).

I paragrafen regleras det tredje alternativa testet (som följer av 2 §), routine profits testet. Detta test bygger på att koncernen kan visa att den inte har en vinst enligt koncernens land-för-land-rapport som överstiger ett substansbelopp.

Av paragrafen framgår att substansbeloppet som används i routine profits-testet beräknas enligt 5 kap. 2–10 §§, men att uppgifterna för beräkningen hämtas från koncernens kvalificerade land-för-land-rapport.

Vid tillämpningen av denna paragraf ska de högre procentsatser som följer av punkterna 4 och 5 i övergångsbestämmelserna gälla för de räkenskapsår som börjar närmast efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027.

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.5.

Särskilda enheter och koncerner, m.m.

7 §

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).

I denna paragraf regleras joint ventures och dess anknutna företag. Det framgår att dessa ska behandlas som koncernenheter i en separat koncern när de tillämpar den tillfälliga safe harbour-regeln.

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.6.

8 §

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).

I denna paragraf regleras tillämpning av den tillfälliga safe harbour-regeln för delägarbeskattade enheter och moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning. För dessa ska vinsten före bolagsskatt minskas i den utsträckning som beloppet är hänförligt till en kvalificerad persons ägarintresse i den delägarbeskattade enheten eller utdelat till följd av en ägarandel som innehas av en kvalificerad person. En kvalificerad person är sådan som avses i 7 kap. 12 och 13 §§ om

delägarbeskattade enheter respektive 67 och 68 §§ om moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning. Delägarbeskattade enheter omfattas bara av den tillfälliga safe harbour-regeln om samtliga ägarintressen i moderföretaget innehas av kvalificerade personer.

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.7.

9 §

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).

I paragrafen regleras investeringsenheter och försäkringsinvesteringsenheter. Som utgångspunkt omfattas inte investeringsenheter eller försäkringsinvesteringsenheter (i det följande investeringsenheter) av den tillfälliga safe harbour-regeln som omfattas av val enligt 7 kap. 33 eller 36 §. Koncernenheter i staten där investeringsenheten är belägen, såväl som de övriga stater där investeringsenhetens ägare hör hemma kan dock alltjämt tillämpa safe harbour-regeln. Detta undantag från möjligheten att tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln omfattar således endast investeringsenheten. För att undvika dubbelräkning ska investeringsenhetens vinst/förlust endast beaktas i delägarnas stat i proportion till deras ägarintresse vid tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln.

Investeringsenheten får dock tillämpa safe harbour-regeln om den inte omfattas av ett val i enlighet med 7 kap. 33 eller 36 § och alla ägare till koncernenheten är hör hemma i samma stat som investeringsenheten. Då behövs ingen separat beräkning för investeringsenheten och den omfattas av safe harbour-regeln under förutsättning att kraven i 2 § är uppfyllda.

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.8.

10 §

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).

Av denna paragraf framgår hur en orealiserad förlust som ingår i en koncernenhets redovisade vinst eller förlust som beror på förändringar i det verkliga värdet på ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav ska behandlas. Om förlusten överstiger 50 miljoner i en stat ska den undantas från vinst eller förlust.

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.9.

11 §

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).

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

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.10.

Undantag från tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln

12 §

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).

I denna paragraf anges att vissa koncerner och koncernenheter inte kan tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln. Vilka dessa är framgår av punkterna 1–4. Det gäller exempelvis statslösa enheter.

Om en koncern inte har kunnat tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln under ett tidigare år pga. det inte har funnits någon koncernenhet i en stat men senare bildar ett bolag i staten så får den tillfälliga safe harbour-regeln tillämpas det året.

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.12.

Övergångsår

13 §

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).

I denna paragraf anges vad som ska gälla avseende ett övergångsår som avses i 4 kap. 29 § i lagen om tilläggsskatt när den tillfälliga safe harbour-regeln tillämpas.

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.13.

9 kap. Redovisning och förnyelse av val

1 §

Paragrafen motsvarar del av artikel 45.1 och 45.3 direktivet.

I paragrafen anges en del av de val som en rapportrande enhet kan göra enligt bestämmelser i lagen. Paragrafen reglerar de så kallade femåriga valen. Vilka dessa är framgår av punkterna 1–6. Hur lång tid valen enligt denna paragraf gäller, samt möjligheterna att ändra dem, regleras i 2 §.

Övervägandena finns i avsnitt 15.

2 §

Paragrafen motsvarar del av artikel 45.1 direktivet.

I paragrafen regleras giltighetstiden för de val som anges i 1 § samt möjligheterna att ändra sådana val.

Med uttrycket ”det år då valet görs” avses det räkenskapsår som valet avser.

Om något av de val som listas i 1 § görs, så är det valet giltigt i fem år från och med det år då valet görs. Det innebär att om ett sådant val görs avseende beskattningsåret 2024, så måste valet tillämpas också avseende beskattningsåren 2025, 2026, 2027 och 2028. Från och med beskattningsår 2029 är det möjligt att återkalla valet. 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 skedde. Det innebär att om

återkallelse av ett val sker avseende beskattningsår 2029, så är det inte möjligt att åter göra det aktuella valet förrän tidigast år 2034.

Övervägandena finns i avsnitt 15.

3 §

Paragrafen motsvarar del av artikel 45.2–3 direktivet.

I paragrafen anges andra val, utöver de som anges i 1 §, som en rapporterende enhet kan göra enligt bestämmelser i lagen om tilläggsskatt. Paragrafen reglerar de så kallade ettåriga valen. Vilka dessa är framgår av punkterna 1–6. Hur lång tid valen enligt denna paragraf gäller, regleras i 4 §.

Övervägandena finns i avsnitt 15.

4 §

Paragrafen motsvarar del av artikel 45.2 direktivet.

I paragrafen regleras giltighetstiden för de val som anges i 3 §. Att ett sådant val endast är bindande avseende det beskattningsår som valet görs, innebär att valet kan ändras från år till år.

Övervägandena finns i avsnitt 15.

5 §

Paragrafen motsvarar artikel 23.5 i direktivet och artikel 4.5.5 i modellreglerna. I paragrafen behandlas valet att tillämpa en alternativregel för uppskjuten skattefordran.

Ett val enligt denna bestämmelse skiljer sig åt från de övriga valen på så sätt att valet bara kan göras vid ett tillfälle, närmare bestämt i den första tilläggsskatterapporten som omfattar någon enhet i den aktuella staten. Det behöver inte vara fråga om en tilläggsskatterapport enligt svensk lagstiftning utan det som avses är skattskyldighet enligt lagstiftning om global minimibesättning i enlighet med OECD:s modellregler, enligt implementering i nationell lagstiftning. Vidare görs detta val för samtliga enheter i en stat.

Som exempel kan nämnas en koncern som vid ingången av år 2024 har enheter i fem olika stater. Om något eller flera av de fem staterna implementerar lagstiftning motsvarande lagen om tilläggsskatt, och koncernen i övrigt uppfyller kriterierna för att omfattas av regelverket, kan den rapporterende enheten välja att tillämpa alternativregeln för uppskjuten skattefordran för räkenskapsår 2024. Om koncernen under år 2028 förvärvar eller bildar ett dotterbolag i en annan stat t.ex. Sverige, och det därmed för första gången ingår en enhet som hör hemma i Sverige i koncernen, så uppkommer möjligheten att tillämpa alternativregeln avseende den svenska koncernenheten. Avseende de övriga koncernenheterna är det dock inte möjligt att göra valet, eftersom 2028 inte är det första beskattningsår då en enhet i dessa stater omfattas av den lagstiftningen avseende modellreglerna.

Om en enhet förvärvas av en koncern uppkommer valmöjligheten för den nya koncernen, förutsatt att det inte redan tidigare fanns enheter som hör hemma i den aktuella staten, i den förvärvande koncernen. Valmöjligheten är inte beroende av om enheten tidigare tillhört en annan koncern och i den egenskapen omfattats av lagen om tilläggsskatt eller

motsvarande lagstiftning i den aktuella staten, eller om skattefordran i så fall beräknats enligt den alternativa regeln eller inte.

Ett val enligt bestämmelsen fortsätter att gälla, om den rapporterade enheten inte återkallar valet. Valet är ettårigt på så sätt att återkallelsen kan ske vilket år som helst, men om valet har återkallats kan det till skillnad från övriga ettåriga val inte göra på nytt ett senare räkenskapsår.

Övervägandena finns i avsnitt 15.

6 §

Paragrafen anger att hur valen som anges i kapitlet ska redovisas, regleras i skatteförfarandelagen.

De aktuella bestämmelserna om vad som ska anges i tilläggs-skatteberättelsen finns i 33 d kap. skatteförfarandelagen.

Övervägandena finns i avsnitt 15.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2024.

Enligt *andra punkten* ska lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2023 eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar närmast efter den 31 december 2023.

I *tredje punkten* anges att bestämmelserna i 6 kap. 9–15 §§ ska tillämpas på svenska koncernenheter första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2024. I fråga om svenska handelsbolag ska bestämmelserna i 6 kap. 9–15 §§ tillämpas första gången för räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2024. Det finns dock ett undantag från detta som gäller om koncernenhetens moderföretag är ett sådant företag som avses i 6 kap. 5 § 2. Det innebär att moderföretaget finns i en stat som valt att inte tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln under sex på varandra följande räkenskapsår enligt artikel 50 i direktivet. I så fall ska kompletteringsregeln tillämpas från och med den 31 december 2023.

I *fjärde punkten* anges att vid tillämpningen av 5 kap. 3 § ska en högre procentsats än fem procent användas de första nio åren. Detta gäller för de räkenskapsår som inleds under de angivna kalenderåren 2024 till 2032.

Av *femte punkten* framgår att vid tillämpningen av 5 kap. 4 § ska en högre procentsats än fem procent användas de första nio åren. Detta gäller för de räkenskapsår som inleds under de angivna kalenderåren 2024 till 2032.

I *sjätte punkten* anges vad som gäller vid tillämpning av bestämmelserna i 8 kap. 1–13 §§ som avser den tillfälliga safe harbour-regeln. Denna bestämmelse ska endast gälla under tre år. Detta innebär att bestämmelserna tillämpas för räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027. Räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028 omfattas inte.

Av *sjunde punkten* framgår att vid tillämpning av 8 kap. 6 § gäller de särskilda procentsatser som följer av femte och sjätte punkten och som avser 5 kap. 3 och 4 §§. Detta gäller under de räkenskapsår som på börjar efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027.

Övervägandena finns i avsnitt 14.1.2, 14.1.5 och 19.

21.2 Förslaget till lag om ändring skattebrottslagen (1971:69)

13 b §

Paragrafen innehåller bestämmelser om när åklagare inte får inleda en brottsprocess i fråga om en viss felaktighet eller passivitet.

Ändringen i *andra stycket* föranleds av att Skatteverket har möjlighet att kräva en fysisk person på betalning av rapportavgift som avser en juridisk person eller att en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 19 § skatteförfarandelagen (2011:1244) har träffats och fullföljs inom rätt tid. En åklagare får i dessa fall inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma fysiska person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om rapportavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 16.11.1.

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

3 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om ordinarie preskriptionstid.

Ändringen i *första stycket* föranleds av att en fordran, som har påförts enligt skatteförfarandelagen och som avser nationell tilläggsskatt, inte preskriberas vid ordinarie preskriptionstid.

I *fjärde stycket*, som är nytt, anges att en fordran som har påförts enligt skatteförfarandelagen och som avser nationell tilläggsskatt preskriberas fyra år efter utgången av det beskattningsår då den förföll till betalning. Vad som avses med beskattningsår regleras i 3 kap. 4 § skatteförfarandelagen.

Övervägandena finns i avsnitt 16.12.5.

5 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om preskriptionstid vid företagsrekonstruktion. Om ett beslut om företagsrekonstruktion har meddelats på grund av en ansökan som gjorts innan fordran har preskriberats, preskriberas den tidigast två år efter utgången av det kalenderår då företagsrekonstruktionen upphört eller en skulduppörelse i en fastställd rekonstruktionsplan ska vara fullgjord.

I *trede stycket*, som är nytt, införs ytterligare ett undantag från den särskilda preskriptionstid som gäller enligt första stycket vid beslut om företagsrekonstruktion. En fordran, som har påförts enligt skatteförfarandelagen och som avser nationell tilläggsskatt, preskriberas fyra år efter utgången av det beskattningsår då den förföll till betalning. Preskriptionstiden när det gäller nationell tilläggsskatt är absolut och kan inte förlängas med hänsyn till ett beslut om företagsrekonstruktion.

Övervägandena finns i avsnitt 16.12.5.

7 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om preskriptionstid vid beslut om preskriptionsförlängning.

Ändringarna i *första stycket* är endast språkliga ändringar.

I *fjärde stycket*, som är nytt, införs ett undantag från bestämmelserna om förlängning av preskriptionstid. En fordran, som har påförts enligt skatteförfarandelagen och som avser nationell tilläggsskatt, preskriberas fyra år efter utgången av det beskattningsår då den förföll till betalning. Preskriptionstiden när det gäller nationell tilläggsskatt är absolut och kan inte förlängas med hänsyn till bestämmelserna om preskriptionstid vid beslut om preskriptionsförlängning.

Övervägandena finns i avsnitt 16.12.5.

21.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

1 §

I paragrafen anges lagens tillämpningsområde.

Genom den nya *punkten 6* i *första stycket* görs lagen tillämplig på tilläggsskatt enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt, dvs. det blir möjligt att ansöka om förhandsbesked om sådan skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 18.

9 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om tidsfrister för ansökan om förhandsbesked.

I *fjärde stycket*, som är nytt, regleras inom vilken frist en ansökan om förhandsbesked om tilläggsskatt senast ska ha kommit in till Skatterättsnämnden. Tidsfristen utgår från den dag då tilläggsskatterapport senast ska lämnas till ledning för det beslut om tilläggsskatt som frågan avser.

Övervägandena finns i avsnitt 18.

17 §

I paragrafen regleras Skatterättsnämndens möjlighet att ta ut avgift för ett förhandsbesked. Genom ändringen i *första stycket* får nämnden ta ut avgift för förhandsbesked rörande tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 18.

21.5 Förslaget till lag om ändring av skatteförfarandelagen (2011:1244)

3 kap.

4 §

I paragrafen finns bestämmelser om vad som avses med beskattningsår.

Ändringen i *andra punkten*, som är ny, införs med anledning av lagen (2024:000) om tilläggsskatt. En hänvisning görs till 2 kap. 26 § lagen om

tilläggs katt, i vilken framgår att med beskattningsår avses det år som motsvarar moderföretagets räkenskapsår. Efterföljande punkter omnumreras.

Övervägandena finns i avsnitt 16.3.

11 §

I paragrafen finns ett undantag från 2 § första meningen som gäller innebörden av uttrycket juridisk person.

Ändringen innebär att uttrycket juridisk person utvidgas till att även avse koncernenheter. Skatteförfarandelagens bestämmelser om juridisk person ska därmed även tillämpas på koncernenheter. Koncernenhet definieras i 11 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 16.3.

Koncernenhet

11 a §

I paragrafen, som är ny, definieras uttrycket koncernenhet.

Med koncernenhet avses koncernenhet enligt lagen (2024:000) om tilläggs katt. En definition av koncernenhet finns i 2 kap. 8 § lagen om tilläggs katt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.3.

17 §

I paragrafen anges vad som avses med särskilda avgifter.

Paragrafen kompletteras med rapportavgift. Bestämmelser om rapportavgift finns i 49 e kap. SFL. Ändringen sker med anledning av att det tas in en ny särskild avgift, dvs. rapportavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.5.

5 kap.

Ansvarig koncernenhet för kompletterande tilläggs katt

6 §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om uppgifts- och betalningsskyldig koncernenhet för kompletterande tilläggs katt.

I *första stycket* anges att om Skatteverket har beslutat att en koncernenhet i en koncern ska vara ansvarig för kompletterande tilläggs katt enligt 6 kap. 15 § lagen (2024:000) om tilläggs katt, ska den ansvariga koncernenhet som Skatteverket utsett för koncernenheterna redovisa och betala den kompletterande tilläggs katten och i övrigt företräda koncernenheterna i frågor som rör sådan skatt. Den utsedda koncernenheten blir således uppgifts- och betalningsskyldig i dessa fall. En sådan uppgiftsskyldighet är att lämna tilläggs kattedeklaration, vilket framgår av 32 a kap.

Av 6 kap. 15 § lagen om tilläggs katt framgår att Skatteverket ska besluta att en svensk koncernenhet är ansvarig för hela den kompletterande tilläggs katt som fördelas till de svenska koncernenheterna, om samtliga koncernenheter ansöker om det. Skatteverkets beslut om kompletterande tilläggs katt kommer endast att riktas mot denna koncernenhet. Ansökan ska göras till Skatteverket senast 14 månader efter utgången av det räkenskapsår som den avser. Den utsedda koncernenheten är ansvarig för

kompletterande tilläggsskatt till dess koncernenheten utträder ur koncernen. En ny ansökan behöver också lämnas in om det tillkommer koncernenheter i staten som påverkar kretsen skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt. Om en koncernenhet, annan än den utsedda koncernenheten, utträder ur koncernen behöver dock inte någon ny ansökan lämnas in.

Med samtliga svenska koncernenheter avses här de koncernenheter som är skattskyldiga för kompletterande tilläggsskatt. Frågan om skattskyldighet för kompletterande tilläggsskatt ska bedömas enligt bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt.

Den ansvariga koncernenheten som utsetts av Skatteverket övertar dock inte skyldigheten för varje koncernenhet att registrera sig enligt 7 kap. 1 §, vilket framgår av tredje stycket samma bestämmelse.

Av 59 kap. 23 a § framgår att Skatteverket får fatta beslut att en eller flera av de andra koncernenheter tillsammans med den ansvariga koncernenheten är skyldig att betala skatten (solidariskt betalningsansvar). Detta under förutsättning att den ansvariga koncernenheten som har utsetts att betala hela den kompletterande tilläggsskatten inte har fullgjort sin skyldighet att betala skatten, att skatten hänförs till ett beskattningsår som enheten är koncernenhet och att fordran inte har preskriberats.

I *andra stycket* förtydligas att underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos den ansvariga koncernenheten.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.5.

7 kap.

1 §

I paragrafen regleras vem som ska registreras hos Skatteverket.

I *första stycket* har en ny *punkt 11* lagts till. Ändringen innebär att Skatteverket ska registrera svenska koncernenheter som omfattas av lagen (2024:000) om tilläggsskatt enligt 1 kap. 3 § den lagen.

I *tredje stycket*, som är nytt, anges ett undantag från *andra stycket*. Ändringen innebär att när det gäller koncernenhet ska koncernenheten alltid registreras, även om den har en företrädare enligt 5 kap. Företrädare enligt 5 kap. kan t.ex. vara en ansvarig koncernenhet för kompletterande tilläggsskatt enligt 5 kap. 6 §. Även om koncernenheten har en företrädare i frågor som rör kompletterande tilläggsskatt ska koncernenheten ändå registreras.

Övervägandena finns i avsnitt 16.4.

2 b §

I paragrafen, som är ny, regleras vid vilken tidpunkt en koncernenhet ska registrera sig.

En koncernenhet ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår registreringskyldigheten uppstod. Registreringskyldigheten uppstår när koncernenheten omfattas av lagen (2024:000) om tilläggsskatt vilket regleras i 1 kap. 3 § den lagen.

Övervägandena finns i avsnitt 16.4.

32 a kap. Tilläggsskattedeclaration

Syftet med tilläggsskattedeclaration

1 §

I paragrafen, som är ny, anges syftet med tilläggsskattedeclaration.

Tilläggsskattedeclaration ska lämnas till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.6.1.

Vem ska lämna tilläggsskattedeclaration?

2 §

I paragrafen, som är ny, regleras skyldigheten att lämna en tilläggsskattedeclaration.

Enligt *första punkten* anges att en koncernenhet är skyldig att lämna tilläggsskattedeclaration om koncernenheten är skattskyldig för ett tilläggsskattebelopp enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt. Deklarationsskyldigheten är därmed knuten till skyldigheten för en koncernenhet att betala tilläggsskatt. Det kan avse tilläggsskatt som beräknas enligt huvudregeln för tilläggsskatt eller regel om nationell tilläggsskatt.

Av *andra punkten* framgår att en koncernenhet är skyldig att lämna tilläggsskattedeclaration om koncernenheten är skattskyldig för kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter enligt 6 kap. 12 § lagen om tilläggsskatt. Bestämmelser avseende hur beloppet fördelas mellan svenska koncernenheter framgår av 6 kap. 14 § den lagen. Enligt 6 kap. 15 § samma lag finns möjlighet för svenska koncernenheter att utse en enhet att vara ansvarig för hela den kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter. Om samtliga svenska koncernenheter ansöker om det och Skatteverket beslutar att en koncernenhet ska vara ansvarig för hela den kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter, är den ansvariga enheten enligt 5 kap. 6 § ansvarig för att redovisa och betala den kompletterande tilläggsskatten och i övrigt företräda koncernenheterna i frågor som rör sådan skatt. Uppgiftsskyldigheten för den ansvariga koncernenheten omfattar skyldighet att deklarerat sådan skatt för de övriga koncernenheternas räkning. Övriga koncernenheter är därmed inte skyldiga att lämna tilläggsskattedeclaration i fråga om kompletterande tilläggsskatt.

När det gäller en koncernenhet som är ett fast driftställe fullgörs uppgiftsskyldigheten av huvudenheten. Vad som avses med huvudenhet regleras i 7 kap. 18 § lagen om tilläggsskatt.

Att Skatteverket har möjlighet att förelägga en koncernenhet att fullgöra sin uppgiftsskyldighet enligt 32 a kap., att lämna tilläggsskattedeclaration även om koncernenheten inte är skyldig att göra det respektive att lämna uppgift som behövs för att kunna kontrollera uppgiftsskyldigheten framgår av 37 kap. 2, 4 och 6 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 16.6.2.

Vad ska en tilläggsskattedeclaration innehålla?

3 §

I paragrafen, som är ny, anges vad en tilläggsskattedeclaration ska innehålla. Tilläggsskattedeclarationen utgör ett komplement till tilläggsskatterapporten.

Enligt *första punkten* ska nödvändiga identifikationsuppgifter avseende den deklarationsskyldiga enheten anges i deklARATIONEN.

Enligt *andra punkten* ska lämnas uppgift om vilken enhet som lämnar tilläggsskatterapport. En tilläggsskatterapport kan lämnas in av en annan koncernenhet inom koncernen, antingen till Skatteverket av en annan svensk koncernenhet eller till en skattemyndighet i en annan stat med vilken Sverige har ett avtal om automatiskt utbyte av tilläggsskatterapporter med information om tilläggsskatt.

Enligt *tredje punkten* ska uppgift lämnas om att enheten har tagit del av tilläggsskatterapporten i de fall rapporten lämnas in av en annan koncernenhet inom koncernen.

Av *fjärde punkten* framgår att uppgifter ska lämnas som behövs för att fördela kompletterande tilläggsskatt mellan svenska koncernenheter. Uppgifter som behövs för beräkning av hur kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter ska fördelas mellan koncernenheterna framgår inte av tilläggsskatterapporten. Bestämmelser om hur kompletterande tilläggsskatt ska fördelas mellan svenska koncernenheter framgår av 6 kap. 14 § lagen om tilläggsskatt. Uppgifter ska därför bl.a. lämnas som krävs för beräkning av andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige. Sådana uppgifter behöver dock inte lämnas om de svenska koncernenheterna har utsett en koncernenhet att ansvara för hela den kompletterande tilläggsskatt som fördelas till de svenska koncernenheterna. I sådana fall krävs som utgångspunkt ingen beräkning av hur den kompletterande tilläggsskatten ska fördelas mellan koncernenheterna, eftersom den utsedda koncernenheten ansvarar för hela den kompletterande tilläggsskatten.

Enligt *femte punkten* ska tilläggsskattedeclarationen innehålla de uppgifter som behövs för beräkning av nationell tilläggsskatt enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt. Tilläggsskatterapporten innehåller inte de uppgifter som behövs för att bedöma skattskyldighet för nationell tilläggsskatt eller beräkna skattens storlek. Tilläggsskattedeclarationen ska därför innehålla sådana uppgifter.

Övervägandena finns i avsnitt 16.6.3.

4 §

I paragrafen, som är ny, anges att den som är deklarationsskyldig inte bara ska lämna de uppgifter som anges i 3 §, utan även de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt beslut om tilläggsskatt.

En deklarationsskyldig som inte lämnar en uppgift som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut anses ha lämnat en oriktig uppgift, vilket utgör grund för såväl skattetillägg som efterbeskattning. Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i deklARATIONEN måste läsas mot bakgrund av de materiella skattereglerna. Av 1 § framgår att syftet med tilläggsskattedeclarationen är att lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att bestämma underlaget för att ta ut skatt enligt

lagen om tilläggsskatt. Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i tilläggsskattedeclarationen ska tillämpas med beaktande av bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.6.3.

När ska en tilläggsskattedeclaration lämnas?

5 §

I paragrafen, som är ny, anges när en tilläggsskattedeclaration ska lämnas.

Av *första stycket* framgår att en koncernenhet som är deklarations-skyldig ska lämna tilläggsskattedeclaration senast en månad efter den dag tilläggsskatterapporten senast ska lämnas. Normalt ska tilläggsskatterapporten ha kommit in inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten avser. Tilläggsskattedeclarationen ska då lämnas in 16 månader efter beskattningsårets utgång. I vissa fall ska tilläggsskatterapporten ha kommit in inom 18 månader efter utgången av beskattningsåret. Den förlängda tidsfristen gäller om det är första gången koncernen omfattas av tillämpningsområdet av lagen om tilläggsskatt. Tilläggsskattedeclarationen ska då lämnas in senast 19 månader efter utgången av det aktuella beskattningsåret.

Av *andra stycket* framgår att en tilläggsskattedeclaration ska lämnas till Skatteverket eller till ett mottagningsställe som har godkänts av verket.

Övervägandena finns i avsnitt 16.6.4.

33 d kap. Tilläggsskatterapport

Innehåll

1 §

I paragrafen, som är ny, anges kapitlets innehåll och bestämmelsernas ordning.

Övervägandena finns i avsnitt 16.5.1.

Definition och förklaringar

2 §

I paragrafen, som är ny, anges att definitionerna av stat, koncern, svensk koncernenhet, moderföretag, moderenhet och delägd moderenhet är desamma i detta kapitel som i lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Definitionerna finns i 2 kap. lagen om tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.5.2.

Vem ska lämna tilläggsskatterapport?

3 §

I paragrafen, som är ny, anges vem som är skyldig att lämna tilläggsskatterapport. Paragrafen motsvarar artikel 44.2 i direktivet.

Av paragrafens *första stycke* framgår att en koncernenhet som avses i 1 kap. 3 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt som utgångspunkt har en skyldighet att lämna in en tilläggsskatterapport till Skatteverket. Skyldigheten att lämna rapport gäller därmed för alla koncernenheter som omfattas av lagens tillämpningsområde. Om koncernenheten är ett fast driftställe fullgörs skyldigheten av dess huvudenhet. Huvudenhet

definieras i 7 kap. 18 § lagen om tilläggsskatt. Skyldighet att lämna tilläggsskatterapport gäller inte för koncernenheter som är undantagna enheter. Undantagna enheter definieras i 1 kap. 4–7 §§ samma lag. Inte heller gäller skyldigheten för en enhet som är att betrakta som joint venture eftersom en sådan enhet inte ingår i en koncern, trots att den ska behandlas som en koncernenhet vid beräkning av tilläggsskatt. En statslös enhet, såsom delägarbeskattad enhet som inte är moderföretag, är inte skyldig att lämna tilläggsskatterapport till Skatteverket eftersom den enligt 1 kap. 11 § lagen om tilläggsskatt inte hör hemma i Sverige.

Enligt *andra stycket* finns en möjlighet för de koncernenheter som hör hemma i Sverige och som tillhör samma koncern att utse en av dem att lämna rapporten för de övrigas räkning. Detta ska anmälas till Skatteverket. En utsedd enhet som lämnar en tilläggsskatterapport enligt *andra stycket* lämnar även rapporten för egen räkning.

Övervägandena finns i avsnitt 16.5.3.

4 §

I paragrafen, som är ny, anges undantag från skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport. Paragrafen motsvarar artiklarna 44.3–4 och 37.7 direktivet.

Av *första stycket* framgår att skyldigheten att ge in en tilläggsskatterapport inte gäller om förutsättningarna i första och andra punkten är uppfyllda. Enligt första punkten krävs att moderföretaget, eller en av moderföretaget utsedd enhet, ger in rapporten och att denna innehåller de uppgifter som anges i 5–8 §§. Enligt andra punkten krävs det att Sverige har ett avtal om automatiskt utbyte av tilläggsskatterapporter med den stat där den enhet som lämnar rapporten hör hemma.

Av *andra stycket* framgår att om koncernenheten tillhör en koncern med flera moderföretag, gäller vad som sägs i första stycket varje moderföretag i koncernen. Samtliga moderföretag är skyldiga att lämna in en tilläggsskatterapport, om inte moderföretagen gemensamt utser en koncernenhet som lämnar rapporten.

Av *tredje stycket* framgår att det finns en skyldighet för en koncernenhet som avses i 3 § första stycket, eller om det finns en utsedd enhet enligt 3 § andra stycket, att underrätta Skatteverket om att moderföretaget, eller en av moderföretaget utsedd enhet, lämnar in tilläggsskatterapporten. Anmälan ska även innehålla information om i vilken stat den enhet som lämnar tilläggsskatterapporten hör hemma.

Övervägandena finns i avsnitt 16.5.3.

Vilka uppgifter ska en tilläggsskatterapport innehålla?

5 §

I paragrafen, som är ny, anges vilka uppgifter som ska lämnas i tilläggsskatterapporten. Paragrafen motsvarar artiklarna 44.5 a och b och 37.7 i direktivet.

I *första stycket* anges att tilläggsskatterapporten ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för varje koncernenhet och uppgifter om koncernens övergripande struktur inklusive vilka ägarintressen i koncernenheter som innehas av andra koncernenheter. Rapporten ska innehålla uppgifter om samtliga koncernenheter i koncernen, även t.ex.

statslösa enheter. Vilka identifikationsuppgifter som är nödvändiga kan förtydligas i förordning. Information om koncernens övergripande struktur ska även inkludera enheter som är undantagna enheter. Om koncernens struktur förändras under räkenskapsåret ska information lämnas om sådana förändringar.

I *andra stycket* anges att en tilläggs-skatterapport som avser en koncern med flera moderföretag ska innehålla information om var och en av de koncerner som ingår i koncernen med flera moderföretag. Uppgifterna i rapporten ska således lämnas som om samtliga koncerner vore en och samma koncern.

Övervägandena finns i avsnitt 16.5.4.

6 §

I paragrafen, som är ny, anges vilka uppgifter utöver 5 § som ska lämnas i en tilläggs-skatterapport. Paragrafen motsvarar artikel 44.5 c i direktivet.

Information som behövs för att beräkna den effektiva skattesatsen för varje stat enligt *första punkten* inkluderar bl.a. redovisning av det justerade resultatet och den justerade skattekostnaden. Vad som avses med den effektiva skattesatsen regleras i 3 kap. 38 § lagen (2024:000) om tilläggs-skatt.

Uppgifter som är nödvändiga för att beräkna tilläggs-skattebeloppet för varje koncernenhet samt tilläggs-skattebeloppet för en medlem i en joint venture-koncern ska lämnas enligt *andra* och *tredje punkterna*. Vad som avses med tilläggs-skattebelopp för en koncernenhet regleras i 3 kap. 41 § lagen om tilläggs-skatt. Joint venture definieras i 7 kap. 43 § och beräkning av tilläggs-skatt för ett joint venture regleras i 7 kap. 46 och 47 §§ den lagen.

Enligt *fjärde punkten* ska uppgifter lämnas om fördelningen av tilläggs-skatt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln för varje stat. I rapporten ska nödvändiga uppgifter lämnas för att beräkna moderföretagets andel att betala av en koncernenhets tilläggs-skattebelopp och avräkning av belopp som ska betalas enligt en huvudregel av en annan moderenhet. Huvudregel för tilläggs-skatt definieras i 2 kap. 3 § lagen om tilläggs-skatt. När det gäller kompletteringsregeln ska rapporten innehålla nödvändig information för att fastställa den totala kompletterande tilläggs-skatten för ett räkenskapsår och för att fördela denna mellan staterna. Kompletteringsregel för tilläggs-skatt definieras i 2 kap. 4 § lagen om tilläggs-skatt. Fördelning av kompletterande tilläggs-skatt inkluderar relevant information avseende anställda och materiella tillgångar som krävs för att beräkna beloppet, jfr 6 kap. 12 och 13 §§ lagen om tilläggs-skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.5.4.

7 §

I paragrafen, som är ny, anges att en tilläggs-skatterapport ska innehålla uppgifter om val. Paragrafen motsvarar artikel 44.5 d i direktivet.

Paragrafen anger att en tilläggs-skatterapport ska innehålla en förteckning över de val som har gjorts enligt 9 kap. lagen (2024:000) om tilläggs-skatt. Med val avses även återkallelse av val som på motsvarande sätt ska redovisas i tilläggs-skatterapporten.

Övervägandena finns i avsnitt 16.5.4.

8 §

I paragrafen, som är ny, anges att tilläggsskatterapporten ska innehålla viss uppgift vid tillämpning av undantag under en koncerns inledande fas av internationell verksamhet. Paragrafen motsvarar artikel 49.5 i direktivet.

Enligt bestämmelsen ska tilläggsskatterapporten innehålla uppgift om när koncernens inledande fas av internationell verksamhet börjar. Uppgiften har betydelse vid tillämpning av undantag under koncernens inledande fas av internationell verksamhet som regleras i 6 kap. 16–18 §§ lagen om tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 12.3.

Tilläggsskatterapport med förenklat innehåll

9 §

I paragrafen, som är ny, regleras undantag från vilka uppgifter en tilläggsskatterapport ska innehålla om moderföretaget hör hemma i ett tredjeland som tillämpar regler som har bedömts likvärdiga med en huvudregel om tilläggsskatt. Paragrafen motsvarar artikel 44.6 första stycket i direktivet.

Bestämmelsen är tillämplig för en koncernenhet som ingår i en koncern där moderföretaget hör hemma i en stat utanför Europeiska unionen som inte tillämpar GloBE-reglerna men som har nationella bestämmelser som har bedömts vara likvärdiga med en huvudregel om tilläggsskatt. Likvärdighetsbedömningen framgår av artikel 52 i direktivet. En tilläggsskatterapport ska i sådana fall inte innehålla den information som anges i 5–7 §§, utan i stället den information som anges i 10 och 11 §§. Rapporten benämns tilläggsskatterapport med förenklat innehåll men är alltså en tilläggsskatterapport i lagens mening.

Övervägandena finns i avsnitt 16.5.5.

10 §

I paragrafen, som är ny, regleras vilka uppgifter som ska lämnas i en tilläggsskatterapport med förenklat innehåll. Paragrafen motsvarar artikel 44.6 a i och b i direktivet.

Av *första stycket* framgår att en rapport med förenklat innehåll ska innehålla uppgifter som gör det möjligt att identifiera de i paragrafen uppräknade enheterna.

Av *andra stycket* framgår att det av rapporten ska framgå hur koncernstrukturen ser ut när de gäller de berörda enheterna.

Övervägandena finns i avsnitt 16.5.5.

11 §

I paragrafen, som är ny, anges vilka uppgifter utöver 10 § som ska lämnas i en tilläggsskatterapport med förenklat innehåll. Paragrafen motsvarar artiklarna 44.6 a ii–iii, b ii–iii och c i direktivet.

Enligt *första och andra punkterna* ska uppgifter lämnas som är nödvändiga för att beräkna den effektiva skattesatsen för de stater där koncernenheterna som avses i 10 § hör hemma samt för de enheter som är statslösa och vars ägarintresse direkt eller indirekt ägs, eller under

räkenskapsåret har ägts, av en delägd moderenhet som är en svensk koncernenhet.

Av *tredje punkten* framgår att uppgifter ska lämnas som är nödvändiga för att beräkna tilläggsskattebeloppet för varje enhet som avses i 10 § om den är lågbeskattad.

Enligt *fjärde punkten* ska uppgifter lämnas som är nödvändiga för att fördela tilläggsskattebelopp till rätt koncernenhet enligt en huvudregel för tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt. Tilläggsskattebeloppet som ska fördelas avser belopp som är hänförliga till svenska koncernenheter eller koncernenheter vars ägarintresse direkt eller indirekt ägs, eller under räkenskapsåret har ägts, av en delägd moderenhet som är en svensk koncernenhet.

Uppgifter ska även lämnas, enligt *femte punkten*, för fördelning av kompletterande tilläggsskatt för varje stat.

Övervägandena finns i avsnitt 16.5.5.

Bemyndigande

12 §

I paragrafen, som är ny, anges bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om undantag från uppgifter som ska lämnas i en tilläggsskatterapport. Sådana undantag kan t.ex. meddelas när koncernen tillämpar en safe harbour-regel.

Övervägandena finns i avsnitt 16.5.6.

När ska tilläggsskatterapporten och anmälan lämnas?

13 §

Paragrafen, som är ny, reglerar när en tilläggsskatterapport eller en anmälan ska lämnas in. Paragrafen motsvarar artiklarna 44.7 och 51 i direktivet.

Första stycket motsvarar artikel 44.7 i direktivet som anger att en tilläggsskatterapport eller en anmälan om att rapporten lämnas av en enhet i ett annat land som huvudregel ska lämnas in inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser. Därutöver framgår av första stycket att även en sådan anmälan som avses i 3 § andra stycket och 4 § tredje stycket ska göras inom denna tid.

Andra stycket motsvarar artikel 51 och tillämpas under det år som kallas för en koncerns övergångsår, det vill säga det första beskattningsåret som lagen om tilläggsskatt ska tillämpas på en koncern.

Övervägandena finns i avsnitt 16.5.7.

36 kap.

1 §

I paragrafen regleras att anstånd med att lämna in deklARATION eller särskilda uppgifter kan beviljas efter ansökan från den som ska lämna deklARATIONEN eller de särskilda uppgifterna.

I *andra stycket* anges att ansökan även kan lämnas in av den som i näringsverksamhet lämnar deklarationshjälp och ändringen föranleds av att det införs en ny paragraf, 7 §, som reglerar möjlighet till anstånd med att lämna in tilläggsskattedeklaration.

Övervägandena finns i avsnitt 16.6.5.

Tilläggsskattedeklaration

7 §

I paragrafen, som är ny, anges förutsättningarna för anstånd med att lämna tilläggsskattedeklaration.

Enligt *första stycket* krävs särskilda skäl för att bevilja anstånd med att lämna tilläggsskattedeklaration. Särskilda skäl kan t.ex. vara att det i nära anslutning till deklarationstidpunkten inträffar en oförutsedd händelse som gör att koncernheten inte kan lämna tilläggsskattedeklaration i tid.

Av *andra stycket* framgår att anstånd får meddelas i högst tre månader.

Övervägandena finns i avsnitt 16.6.5.

38 kap.

1 §

I paragrafen bestäms vilka uppgifter som ska lämnas enligt fastställt formulär. Paragrafen motsvarar del av artikel 44.5 i direktivet.

Ändringen i *punkt 7* innebär att tilläggsskatterapport läggs till. Ändringen motsvarar artikel 44.5 i direktivet.

Ändringen innebär även att ändring eller tillägg till en tilläggsskatterapport läggs till som *punkt 8* och anmälan enligt 33 d kap. 3 § *andra stycket* och 33 d kap. 4 § *tredje stycket* läggs till som *punkt 11*. Övriga punkter omnumreras.

Övervägandena finns i avsnitt 16.5.8.

44 kap.

3 §

I paragrafen finns bestämmelser om när föreläggande inte får förenas med vite.

Ändringen i *första stycket* första punkten införs med anledning av att rapportavgift införs. Ett föreläggande får inte förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till rapportavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 16.7.2.

48 kap.

1 §

I paragrafen finns bestämmelser om förseningsavgift när t.ex. en inkomstdeklaration inte har lämnats i rätt tid.

Ändringen i *första stycket* innebär att förseningsavgift ska tas ut om den som ska lämna tilläggsskattedeklaration eller tilläggsskatterapport inte har gjort det i rätt tid.

Med uttrycket *i rätt tid* avses tiderna som anges i 32 a kap. 5 § vad gäller tilläggsskattedeklaration och 33 d kap. 13 § vad gäller tilläggsskatte-

rapport. Om anstånd med att lämna tilläggsskattedeclaration har beviljats är det i stället den tid som anges i anståndsbeslutet som gäller. För den som är uppgiftsskyldig på grund av ett föreläggande är rätt tid den dag som anges i föreläggandet.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.4.

2 §

I paragrafen finns bestämmelser om förseningsavgift när t.ex. uppgifterna i t.ex. en inkomstdeklaration är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.

Ändringen i paragrafen innebär att den uppgiftsskyldige inte ska anses ha lämnat tilläggsskattedeclaration, om uppgifterna i deklARATIONEN är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.

Ändringen i paragrafen gäller endast för tilläggsskattedeclarationer. En uppgiftsskyldig som har lämnat in en tilläggsskatterapport ska anses ha lämnat en sådan, även om uppgifterna i rapporten är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för en granskning av vem som är skyldig att betala tilläggsskatt. Sådana brister får i stället hanteras genom bestämmelserna om rapportavgift i 49 e kap.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.4.

4 §

I paragrafen finns bestämmelser om förseningsavgift när t.ex. en inkomstdeklaration inte har undertecknats.

Ändringen i paragrafen innebär att förseningsavgift bara tas ut om den uppgiftsskyldige inte har följt ett föreläggande att underteckna uppgifterna, om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat tilläggsskattedeclaration inte har undertecknat uppgifterna. Härigenom ges den uppgiftsskyldige en chans att läka bristen och därigenom slippa förseningsavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.4.

En koncernenhet som har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapport

5 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om förseningsavgift när en koncernenhet har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapport.

För en koncernenhet som har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten ska förseningsavgift tas ut först om Skatteverket inte har mottagit en tilläggsskatterapport inom två år från beskattningsårets utgång. Med uttrycket ”anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten” avses såväl en anmälan enligt 33 d kap. 3 § andra stycket och 4 § tredje stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.4.

6 §

I paragrafens uppställning framgår förseningsavgiftens storlek.

Ändringen i paragrafens uppställning innebär att förseningsavgiften uppgår till 25 000 kronor om den gäller tilläggsskattedeclaration eller tilläggsskatterapport.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.4.

7 §

I paragrafen finns bestämmelser om när flera förseningsavgifter ska tas ut. Bestämmelsen innebär att förseningsavgift tas ut i tre steg för den som är uppgiftsskyldig enligt skatteförfarandelagen.

Ändringen i *första stycket* innebär att en andra förseningsavgift ska tas ut om den som utan föreläggande ska lämna en tilläggsskattedeclaration eller tilläggsskatterapport inte har gjort det inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten enligt denna lag skulle ha fullgjorts.

I *fjärde stycket*, som är nytt, görs ett tillägg för en koncernenhet som har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten. Om den som utan föreläggande ska lämna en tilläggsskatterapport inte har gjort det gäller i stället den tidpunkt som anges i 5 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.4.

49 kap.

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Ändringen följer av att en ny paragraf, 10 e §, läggs till i kapitlet.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.6.

7 §

I paragrafen finns bestämmelser om skattetillägg vid skönsbeskattning.

Ändringen i *första stycket* och *första stycket andra punkten* innebär att skattetillägget ska undanröjas om den deklarationskyldige lämnar tilläggsskattedeclaration inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet om skattetillägg meddelades. Deklarationen måste innehålla tillräckliga uppgifter för att det ska anses utgöra en declaration.

Ändringen i *tredje stycket* innebär att tilläggsskattedeclarationen ska ha kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom den angivna tiden.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.6.

10 d §

I paragrafen, som är ny, finns en bestämmelse som anger att skattetillägg på tilläggsskatt inte får tas ut till den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift enligt 49 e kap. tas ut. Det saknar betydelse om rapportavgiften tas ut från en annan enhet än den som skattetillägget hade varit aktuellt för.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.6.

10 e §

I paragrafen, som tidigare betecknades 10 d, finns bestämmelser om vad som avses med avstämningssuppgifter.

Ändringen i *andra* och *tredje punkterna* innebär att med avstämningssuppgifter avses uppgifter som har lämnats i

tilläggs-skattedeklaration för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i tilläggs-skattedeklaration för beskattningsåret, och uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida tilläggs-skattedekclarationer.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.6.

11 §

I paragrafen anges storleken på skattetillägg vid oriktig uppgift.

Ändringen innebär att skattetillägg på tilläggs-skatt är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.6.

13 §

I paragrafen anges skattetilläggets storlek om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförts eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod.

Ändringen i *första stycket* innebär att skattetillägg på tilläggs-skatt uppgår till 10 procent, om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförts eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.6.

15 §

I paragrafen anges storleken på skattetillägg vid skönsbeskattning.

Ändringen i *första stycket* innebär att skattetillägg på tilläggs-skatt vid skönsbeskattning är 40 procent av den skatt som bestäms för den deklarations-skyldige.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.6.

49 e kap. Rapportavgift

När ska rapportavgift tas ut?

1 §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om rapportavgift. Att det utgör en särskild avgift framgår av 3 kap. 17 §.

Av *första stycket* framgår att rapportavgift ska tas ut från en enhet som lämnar tilläggs-skatterapport om det klart framgår att rapporten innehåller allvarliga brister. Med "klart framgår" avses samma beviskrav som gäller för oriktig uppgift enligt skatteförfarandelagen. Det är ett högre beviskrav än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet. Bevisnivån motsvarar den nivå som gäller vid beslut om skattetillägg, beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift eller vid uttag av rapporteringsavgift. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att rapporten innehåller allvarliga brister.

I *andra stycket* förtydligas vad som avses med brister. Bedömningen av vilka uppgifter som ska lämnas i tilläggs-skatterapporten respektive vilka uppgifter i rapporten som är felaktiga ska göras utifrån hur förhållandena ser ut när rapporten lämnas in. Att förhållandena ändras, genom beslut från myndighet eller domstol, efter att rapporten har getts in och att uppgifterna i rapporten därför är felaktiga eller bristfälliga ska inte leda till att rapportavgift ska tas ut.

Vad som utgör allvarliga brister förtydligas i *tredje stycket*.

Enligt *tredje stycket första punkten* är brister i en tilläggsskatterapport allvarliga om de har orsakat att tilläggsskatt inte påförts trots att det fanns grund för det. Om rapporten exempelvis innehåller uppgifter om den justerade skattekostnaden, som vid tiden för rapportens inlämnande var felaktiga, och detta leder till att den effektiva skattesatsen överstiger minimiskattesatsen på 15 procent, har de felaktiga uppgifterna orsakat att tilläggsskatt inte har påförts och bristerna bör därför anses vara allvarliga. Detsamma ska gälla om nödvändiga uppgifter har utelämnats i rapporten och detta leder till att koncernen inte behöver betala tilläggsskatt. Brister i rapporten som innebär att fel koncernenhet anges som skattskyldig för tilläggsskatt, men som i övrigt inte påverkar storleken på den tilläggsskatt som koncernen ska betala, bör inte leda till att rapportavgift tas ut.

Enligt *tredje stycket andra punkten* är brister i en rapport allvarliga om de påtagligt ökat risken för att skatt skulle undandras. Om exempelvis Skatteverket efter granskning har upptäckt bristerna kommer dessa inte leda till att tilläggsskatt har undandragits. Genom förevarande punkt ska dock även brister som hade kunnat leda till ett skatteundandragande anses utgöra allvarliga brister.

Enligt *tredje stycket tredje punkten* är brister även allvarliga om de förhindrat eller allvarligt försvårat skattekontrollen. Det kan exempelvis handla om att uppgifter i mycket stor utsträckning har utelämnats eller är motstridiga och att detta har lett till att tilläggsskatterapporten inte kan ligga till grund för en granskning av vem som är skyldig att betala tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt, eller att en sådan granskning allvarligt försvårats. Brister behöver inte gälla samtliga stater där koncernen har verksamhet, utan det kan räcka med att de avser en stat eller koncernenhet.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.5.

2 §

Av paragrafen, som är ny, framgår att rapportavgift även ska tas ut om uppgifter som lämnas vid komplettering eller rättelse av tilläggsskatterapporten innehåller allvarliga brister.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.5.

3 §

I paragrafen, som är ny, anges att rapportavgift inte ska tas ut om bristerna har rättats på eget initiativ av den som lämnar tilläggsskatterapporten. Paragrafen är utformad utifrån bestämmelsen i 49 kap. 10 § 2, i vilken anges att skattetillägg inte får tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.5.

Beräkning av rapportavgift

4 §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om rapportavgiftens storlek.

I *första stycket* anges att avgiften lägst ska uppgå till 250 000 kronor och högst fem miljoner kronor.

I *andra stycket* finns en bestämmelse som anger att rapportavgiften i vissa fall ska överstiga fem miljoner kronor. Detta gäller om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg, eller motsvarande sanktion i en annan stat eller jurisdiktion, antingen för den som har lämnat tilläggsskatterapport eller för en annan enhet i koncernen. I så fall ska rapportavgiftens storlek uppgå till det belopp som hade tagits ut som skattetillägg om enheten hade hört hemma i Sverige med tillägg för ett belopp som motiveras av eventuella övriga brister i tilläggsskatterapporten. Det ska göras en beräkning enligt bestämmelserna i 49 kap. 11, 13 eller 15 § av storleken på ett sådant ”fiktivt skattetillägg”, vilken ska tjäna som utgångspunkt för beräkningen av rapportavgiften. Ett sådant ”fiktivt skattetillägg” kan uppgå till såväl ett lägre belopp än 250 000 kronor som ett högre belopp än fem miljoner kronor. Detta ”fiktiva skattetillägg” ska sedan läggas samman med ett belopp som motiveras av övriga brister.

Med uttrycket ”ett tilläggsbelopp som motiveras av övriga brister” avses då belopp som motiveras av annat än själva skatteundrandragandet. Det kan här exempelvis röra sig om sådana brister som avses i 1 § tredje stycket. För ett tilläggsbelopp som motiveras av övriga brister gäller paragrafens första stycke. Det innebär att tilläggsbeloppet för övriga brister kan uppgå till lägst 250 000 kronor och högst fem miljoner kronor.

Ett exempel kan illustrera beräkningen av rapportavgiften. En koncernenhet har lämnat in en tilläggsskatterapport i Sverige med ett flertal allvarliga brister, bl.a. i form av en felaktig uppgift i form av uppgift X och en utelämnad uppgift i form av uppgift Y. Den felaktiga uppgift X har orsakat att tilläggsskatt inte påförts trots att det fanns grund för det. Det finns därför grund för att påföra rapportavgift. Den felaktiga uppgift X, som även skulle ha angetts i en tilläggsskattedeclaration, utgör således även en oriktig uppgift enligt 49 kap. 5 § SFL. Skattetillägg hade därför kunnat påföras. Något skattetillägg på tilläggsskatt får emellertid, enligt 49 kap. 10 d § SFL, inte tas ut till den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift enligt 49 e kap. SFL tas ut. Ett ”fiktivt skattetillägg”, som ska ligga till grund för rapportavgiftens storlek, ska dock beräknas med anledning av att felaktigheten i form av uppgift X lämnats. Det ”fiktiva skattetillägget” uppgår till sex miljoner kronor. Utöver detta ”fiktiva skattetillägg” ska ett tillägg göras med ett belopp som motiveras av övriga brister. Den utelämnande uppgift Y har påtagligt ökat risken för att skatt skulle undandras, enligt bestämmelsen i 49 e kap. 1 § tredje stycket 2 SFL. Denna allvarliga brist medför att rapportavgiften, utöver det ”fiktiva skattetillägget” på sex miljoner kronor, bestäms till sju miljoner kronor. Det samlade beloppet för rapportavgiften överstiger således fem miljoner kronor. Rapportavgiften kan emellertid sättas ned t.ex. vid en tillämpning av befrielsegrunderna i 51 kap. 1 § SFL.

Storleken på ett ”fiktivt skattetillägg” enligt *andra stycket*, som tjänar som utgångspunkt för beräkningen av rapportavgiften, utgör inte en nedre gräns för rapportavgiftens storlek. Det kan därför uppkomma situationer då rapportavgiften, t.ex. vid tillämpning av någon av de faktorer som anges i tredje stycket, efter beräkningen kommer uppgå till ett lägre belopp än det ”fiktiva skattetillägget” som beräknats enligt bestämmelsens *andra stycke*.

I *tredje stycket* anges vilka faktorer det särskilt ska tas hänsyn till vid bestämmandet av avgiftens storlek. Uppräkningen är inte uttömmande, utan även andra omständigheter kan vägas in. För att kunna ta ut en avgift krävs alltid, enligt 49 e kap. 1 § SFL, att bristerna är allvarliga.

Enligt *tredje stycket första punkten* ska särskild hänsyn tas till arten och omfattningen av bristerna. Även om det alltid måste röra sig om allvarliga brister för att rapportavgift ska bli aktuellt, kan dock arten och omfattningen av dessa variera, vilket ska påverka storleken på avgiften.

Av *tredje stycket andra punkten* framgår att risken för skatteundandragande särskilt beaktas när avgiftens storlek bestäms.

Enligt *tredje stycket tredje punkten* ska särskild hänsyn tas till om den som lämnat rapporten eller annan koncernenhet som bidragit med uppgifter uppsåtligen lämnat felaktiga uppgifter eller låtit bli att lämna uppgifter som skulle ha lämnats, eller varit grovt vårdslös vid uppgiftslämnandet.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.5.

51 kap.

3 §

I paragrafen, som är ny, finns en bestämmelse som anger vad Skatteverket även ska beakta utöver vad som anges i 1 § vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut förseningsavgift med fullt belopp när tilläggsskatterapport inte har lämnats i rätt tid.

Av *första stycket* framgår att det vid bedömning av om ett beslut ska fattas om hel eller delvis befrielse från förseningsavgift även ska beaktas om förseningsavgiften har samband med att en anmälan enligt 33 d kap. 3 § andra stycket eller 33 d kap. 4 § tredje stycket inte har gjorts eller inte har gjorts i rätt tid.

Av *andra stycket* framgår att första stycket inte ska tillämpas i förhållande till den enhet som har utsetts att lämna rapporten. Första stycket ska därmed endast tillämpas i förhållande till en enhet som missat att anmäla, eller anmält för sent, att en annan enhet lämnar tilläggsskatterapporten.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.7.

4 §

I paragrafen, som är ny, finns en bestämmelse som anger vad Skatteverket även ska beakta utöver vad som anges i 1 § vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp.

Av *första punkten* framgår att det vid bedömning av om ett beslut ska fattas om hel eller delvis befrielse från skattetillägg även ska beaktas om den felaktighet eller passivitet som skattetillägget grundas på även har lett till en sanktion för den enhet som lämnar tilläggsskatterapport i en annan stat. I likhet med vad som i övrigt gäller för befrielsegrunderna är det koncernenheten som har bevisbördan för att det föreligger skäl för nedsättning.

Av *andra punkten* framgår att vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska det även beaktas att bestämmelserna om tilläggsskatt kan vara särskilt komplicerade och att den uppgiftsskyldighet som gäller för tilläggsskatt är mycket omfattande. Att

reglerna är komplexa bör leda till en generös prövning i eftergiftsfrågan och eftergift bör kunna ges om det är frågan om misstag som även en rimligt aktsam koncernenhet kan tänkas göra. Vid bedömning enligt den här bestämmelsen behöver grunden till skattetillägget beaktas. Nedsättning bör exempelvis inte bli aktuellt om skattetillägg tas ut vid skönsbeskattning på grund av att koncernenheten inte har lämnat någon deklaration.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.7.

52 kap.

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Ändringen följer av att en ny paragraf, 8 f §, läggs till i kapitlet.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.8.

3 §

Paragrafen anger när ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas.

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår vid vilken tidpunkt ett beslut om skattetillägg på tilläggsskatt på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning senast ska meddelas. Beslut ska i dessa situationer meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Tiden överensstämmer med vad som gäller för beslut om tilläggsskatt enligt 56 a kap. 7 §. Om det är fråga om att den som är deklarationsskyldig inte har lämnat någon deklaration gäller dock vad som anges i 52 kap. 4 § eller 66 kap. 22 §.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.8.

4 §

Paragrafen reglerar när ett beslut ska fattas om skattetillägg vid för sen eller utebliven deklaration.

I *första stycket* görs ett förtydligande att ett beslut om skattetillägg får meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket om den som är deklarationsskyldig lämnar inkomstdeklaration eller skattedeklaration efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår att för den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeklaration gäller första stycket om deklarationen lämnas efter utgången av andra året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Det innebär att om en koncernenhets tilläggsskattedeklaration kommer in till Skatteverket senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut ska ett beslut om skattetillägg meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Beslutet måste dock meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Tiden överensstämmer med vad som gäller för beslut om tilläggsskatt enligt 66 kap. 22 §.

Paragrafens nuvarande andra stycke flyttas ned till ett nytt *tredje stycke*.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.8.

Beslut om rapportavgift

8 f §

I paragrafen, som är ny, finns en bestämmelse om beslut om rapportavgift.

Av paragrafens *första stycke* framgår att ett beslut om rapportavgift ska meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Av paragrafens *andra stycke* framgår att beslut om rapportavgift ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Övervägandena finns i avsnitt 16.8.8 och 16.8.9.

56 a kap. Beslut och besked om tilläggsskatt

Innehåll

1 §

I paragrafen, som är ny, anges kapitlets innehåll och bestämmelsernas ordning.

Övervägandena finns i avsnitt 16.9.1.

Beslut om tilläggsskatt

2 §

I paragrafen, som är ny, anges förutsättningar för beslut om tilläggsskatt.

Av *första stycket* framgår att Skatteverket ska besluta om tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt. Beslut om tilläggsskatt omfattar både tilläggsskatt, som kan tas ut med stöd av en huvudregel eller kompletteringsregel för tilläggsskatt, och nationell tilläggsskatt. Begreppet beslut om tilläggsskatt avser därmed samtliga skatter som kan tas ut enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt. Beslutet ska grundas på de uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport, en tilläggsskatte-deklaration eller vad som i övrigt framkommit vid utredning och kontroll.

Av *andra stycket* framgår att Skatteverket ska fatta ett beslut om tilläggsskatt om koncernenheten har lämnat en tilläggsskattedeklaration eller det i övrigt har framkommit att enheten ska betala skatt. Skatteverket ska därmed inte fatta beslut om tilläggsskatt för en koncernenhet som visserligen omfattas av lagen om tilläggsskatt, men som inte har deklarerat och där det inte heller i övrigt framkommit att enheten ska betala tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.9.1.

Underlag för skatt och skattens storlek

3 §

I paragrafen, som är ny, anges att Skatteverket ska fastställa underlagen för att ta ut skatt enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt och en uppräknning av de skatter som Skatteverket ska bestämma storleken på i ett beslut om tilläggsskatt.

Ett beslut om tilläggsskatt ska enligt bestämmelsen omfatta samtliga skatter som tas ut med stöd av lagen om tilläggsskatt. I beslutet ska Skatteverket vidare bestämma storleken på tilläggsskatt att betala som avser någon av de uppräknade skatterna. Vad som avses med tilläggsskatt

enligt huvudregeln, tilläggsskatt enligt kompletteringsregeln respektive nationell tilläggsskatt regleras i 2 kap. 3–5 §§ lagen om tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.9.1.

4 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om valuta och omräkning.

Av *första stycket* framgår att belopp i ett beslut om tilläggsskatt ska anges i svenska kronor. Om underlaget för beslutet innehåller belopp som anges i andra valutor än svenska kronor ska en omräkning ske till svenska kronor. Omräkning ska ske utifrån kursen på den koncernenhets balansdag som beloppet är hänförligt till. Om beloppet inte kan hänföras till en enskild koncernenhet ska kursen på moderföretagets balansdag användas.

I *andra stycket* anges att det är den kurs som fastställs av Sveriges riksbank för köp av svenska kronor som ska användas vid omräkningen. Om någon valutakurs inte fastställts av Sveriges riksbank ska en annan organisations motsvarande kursnoteringar användas, om de är allmänt accepterade.

Övervägandena finns i avsnitt 16.9.1.

Beräkning av skatt som ska betalas

5 §

I paragrafen, som är ny, regleras beräkning av skatt som ska betalas.

När beslut om tilläggsskatt har fattats ska Skatteverket enligt *första stycket* göra en beräkning av tilläggsskatt att betala som tas ut med stöd av en huvudregel eller kompletteringsregel för tilläggsskatt.

Av *andra stycket* framgår att uppräknade belopp ska läggas till skatt att betala. Belopp som ska läggas till är skattetillägg som har beslutats med anledning av beslut om tilläggsskatt och förseningsavgift som har beslutats för att en tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeclaration inte har kommit in i rätt tid. De uppräknade beloppen ska läggas till även om beloppet enligt första stycket är noll. Så kan vara fallet om den skattskyldige inte ska betala tilläggsskatt med stöd av huvudregeln eller kompletteringsregeln för tilläggsskatt. Att de uppräknade beloppen läggs till har bl.a. betydelse för när beloppen registreras på skattekontot, förfallodag och underlag för ränteberäkning.

Övervägandena finns i avsnitt 16.9.1.

6 §

I paragrafen, som är ny, anges att beräkning av nationell tilläggsskatt ska ske särskilt.

När ett beslut om tilläggsskatt har fattats ska Skatteverket särskilt beräkna nationell tilläggsskatt att betala. Betalning av nationell tilläggsskatt ska ske i särskild ordning. Att Skatteverket särskilt beräknar skatt att betala som avser nationell tilläggsskatt har bl.a. betydelse för registrering på skattekontot, förfallodag, underlag för ränteberäkningen, avräkning och när fordran preskriberas.

Övervägandena finns i avsnitt 16.9.1.

Besked om tilläggsskatt

7 §

I paragrafen, som är ny, anges när besked om tilläggsskatt ska meddelas.

Ett beslut om tilläggsskatt och beräkning ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Med beskattningsår avses moderföretagets räkenskapsår, vilket framgår av 3 kap. 4 § som hänvisar till 2 kap. 24 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt. Paragrafen reglerar därmed indirekt när Skatteverket senast ska fatta beslut om tilläggsskatt. Beslutet om tilläggsskatt måste nämligen fattas i sådan tid att beskedet om tilläggsskatt och den efterföljande beräkningen kan skickas ut i tid. Paragrafen reglerar också indirekt när betalning av skatten ska ske. I 62 kap. 8 § första stycket anges att tilläggsskatt beräknad enligt 56 a kap. 5 § eller nationell tilläggsskatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut fattades.

Övervägandena finns i avsnitt 16.9.1.

57 kap.

2 §

I paragrafen anges när skönsbeskattning får beslutas.

Ändringen innebär att bestämmelsen även är tillämplig när tilläggsskattedeklaration inte har lämnats. Skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeklaration inte har gjort det, får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deklaration har sänts ut till den deklarationskyldige och föreläggandet inte har följts.

Övervägandena finns i avsnitt 16.10.

59 kap.

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Ändringen följer av att en ny paragraf, 23 a §, läggs till i kapitlet.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.5.

11 §

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

Ändringen i *tredje stycket* innebär att bestämmelsen även ska gälla rapportavgift. Ett beslut om ansvar i fråga om rapportavgift inte får fattas, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som beslutet om ansvar skulle avse.

Övervägandena finns i avsnitt 16.11.1.

17 §

I paragrafen finns bestämmelser om i vilka situationer Skatteverket inte får ansöka om företrädaransvar.

Ändringen i paragrafens *andra stycke* innebär att bestämmelsen även ska gälla rapportavgift. Skatteverket får inte ansöka om företrädaransvar i fråga om rapportavgift, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som ansökan skulle avse.

Övervägandena finns i avsnitt 16.11.2.

19 §

I paragrafen finns bestämmelser om i vilka situationer Skatteverket får träffa en överenskommelse om företrädaransvar.

Ändringen i *tredje stycket* innebär att bestämmelsen även ska gälla rapportavgift. Skatteverket får inte träffa en överenskommelse i fråga om rapportavgift, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som överenskommelsen skulle avse.

Övervägandena finns i avsnitt 16.11.2.

Ansvar för kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter

23 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om ansvar för kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter.

Av *första stycket* framgår att Skatteverket får fatta beslut om att en eller flera av de andra koncernenheterna tillsammans med den ansvariga koncernenheten är skyldig att betala skatten till den del skatten hänförs sig till ett räkenskapsår som enheten är koncernenhet, om ansvarig koncernenhet som har utsetts att betala hela den kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter inte har fullgjort skyldigheten att betala skatten. Koncernenheterna har i dessa fall ett solidariskt betalningsansvar för den kompletterande tilläggsskatten. Att Skatteverket efter ansökan av samtliga koncernenheter ska besluta att en koncernenhet är ansvarig för hela den kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter framgår av 6 kap. 15 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt. Att den ansvariga koncernenheten är uppgifts- och betalningsskyldig för sådan skatt framgår av 5 kap. 6 §.

Utträde ur koncernen befriar inte från ansvar för tilläggsskatt som avser tidigare beskattningsår. Betalningsskyldigheten gäller för skatteskulder som uppkommit under den tid ett företag har varit koncernenhet och skattskyldig för kompletterande tilläggsskatt.

Skatteverket får inte, enligt *andra stycket*, fatta beslut om solidariskt betalningsansvar om statens fordran har preskriberats.

Övervägandena finns i avsnitt 12.2.5.

61 kap.

1 a §

I paragrafen, som är ny, anges att Skatteverket för registrering av nationell tilläggsskatt som beräknas enligt 56 a kap. 6 §, ska upprätta ett särskilt skattekonto.

Ett skattekonto som endast registrerar nationell tilläggsskatt möjliggör för betalaren att bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av mot den skulden, jfr 62 kap. 13 a §. Det möjliggör också en särskild ordning för restföring och preskription. Enligt 3 § lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. gäller en särskild tid för preskription av en fordran som avser nationell tilläggsskatt jämfört för andra skattefordringar.

Övervägandena finns i avsnitt 16.12.5.

62 kap.

8 §

I paragrafen regleras förfallodagarna för betalning av skatt och avgifter.

Ändringen i *första stycket* innebär att tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt ska betalas senast den förfallodag som inträffar närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om tilläggsskatt fattades. Genom hänvisningen till 56 a kap. 5 § gäller den längre betalningsfristen även för skattetillägg som har beslutats med anledning av beslut om tilläggsskatt och förseningsavgift som har beslutats för att en tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeklaration inte har kommit in i rätt tid.

Ändringen i *andra stycket* punkten 2 innebär att betalningsfristen 30 dagar ska gälla för beslut om rapportavgift.

Tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt enligt andra stycket 1 ska inte betalas före den förfallodag som anges i första stycket. Det framgår av ändringen i *tredje stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 16.12.2.

Betalning av nationell tilläggsskatt

13 a §

I paragrafen, som är ny, finns en särskild regel om avräkning vid betalning av nationell tilläggsskatt.

I *första stycket* anges att betalaren får bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av mot skulden för nationell tilläggsskatt. Vid registrering av nationell tilläggsskatt som ska betalas, ska Skatteverket upprätta ett särskilt skattekonto. Den betalningsskyldige kan därmed styra sina inbetalningar till antingen detta skattekonto eller till det skattekonto där övriga skatter och avgifter registreras. Härigenom avgör betalaren om avräkning ska ske från skulden för nationell tilläggsskatt eller från skulden för övriga skatter och avgifter.

När det gäller andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar gäller enligt *andra stycket* en annan princip för avräkningen. De belopp som avses är t.ex. belopp som krediteras skattekontot när anstånd med att betala skatt medges eller när en skatt sätts ned. I sådana fall är det avgörande om beloppet avser nationell tilläggsskatt eller någon annan skatt eller avgift.

Om en skatt sätts ned ska beloppet i första hand räknas av från skulden på det skattekonto som skatten registrerats.

Övervägandena finns i avsnitt 16.12.5.

15 §

I paragrafen regleras den s.k. likafördelningsmetoden.

Om det behöver anges om en skatt eller avgift är betald, ska likafördelningsmetoden tillämpas. Bestämmelsen i *andra stycket*, som reglerar när likafördelningsmetoden inte ska tillämpas, utvidgas till att även gälla skuld för nationell tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.12.5.

63 kap.

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Innehållsförteckningen i paragrafen kompletteras med bestämmelser om anstånd med att betala rapportavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 16.13.

7 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om anstånd.

Ändringen i paragrafens *första stycke* innebär att bestämmelserna om automatiskt anstånd i samband med begäran om omprövning eller överklagande även gäller rapportavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 16.13.

8 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om säkerhet som villkor för anstånd.

Enligt paragrafen får anstånd i vissa fall beviljas bara om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning. Bestämmelsen i *andra stycket*, som reglerar när sådan säkerhet inte får krävas, utvidgas till att även gälla rapportavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 16.13.

65 kap.

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Innehållsförteckningen i paragrafen kompletteras med bestämmelser om kostnadsränta på tilläggsskatt, kostnadsränta vid omprövning och överklagande avseende tilläggsskatt och intäktsränta vid omprövning och överklagande av tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.14.

Kostnadsränta på tilläggsskatt

6 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beräkningen av kostnadsränta när det finns tilläggsskatt att betala.

Av *första stycket* framgår att ränta beräknas från och med den 13 i femtonde månaden efter beskattningsårets utgång. Ränteberäkningen är

således retroaktiv. Beräkningen ska göras som om skatten hade debiterats den 13 i femtonde månaden efter beskattningsåret och med beaktande av samtliga transaktioner på skattekontot under ränteperioden. Saldot på skattekontot dag för dag avgör storleken på räntan. Den framräknade räntan debiteras sedan på kontot på skattens förfallodag. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske. Genom hänvisningen till 56 a kap. 5 § tydliggörs att tilläggsskatt avser skatt som tagits ut med stöd av en huvudregel eller kompletteringsregel för tilläggsskatt.

Av *andra stycket* framgår att om särskilda avgifter ingår i beräkningen ska dessa räknas av innan kostnadsräntan beräknas. Kostnadsränta ska beräknas på tilläggsskatt att betala exklusive särskilda avgifter.

Övervägandena finns i avsnitt 16.14.

6 b §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beräkningen av kostnadsränta när det finns nationell tilläggsskatt att betala.

Av paragrafen framgår att ränta ska beräknas från och med dagen efter beslutet. Med beslutet avses det beslut varigenom nationell tilläggsskatt påförs. Ränteberäkningen ska således göras som om skatten hade debiterats dagen efter beslutet om skatt och med beaktande av samtliga transaktioner på skattekontot under ränteperioden. Saldot på skattekontot dag för dag avgör storleken på räntan. Den framräknade räntan debiteras sedan på kontot på skattens förfallodag. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Övervägandena finns i avsnitt 16.14.

Tilläggsskatt

12 §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beräkning av kostnadsränta på tilläggsskatt som ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol. Kostnadsränta ska då beräknas från och med den 13 i femtonde månaden efter beskattningsårets utgång. Kostnadsränta ska beräknas fram till och med den dag då betalning senast ska ske. Med tilläggsskatt avses tilläggsskatt med stöd av en huvudregel eller kompletteringsregel för tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.14.

Omprövning och överklagande av tilläggsskatt

16 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beräkningen av intäktsränta när tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

Om en skatt som avser tilläggsskatt sätts ned efter omprövning eller överklagande ska nedsättningen registreras på skattekontot så snart beslutet har fattats (61 kap. 2 §). Nedsättningen ändrar inte den ursprungliga debiteringen. Intäktsränta ska dock beräknas från och med den 13 i femtonde månaden efter beskattningsåret, dvs. från samma dag som kostnadsränta beräknas när tilläggsskatt i stället ska betalas. Beräkningen sker således retroaktivt, till och med den dag då tillgodo-

räklandet registrerades på skattekontot. Det innebär att nedsättningen krediteras retroaktivt men bara fiktivt. Utifrån denna fiktiva kreditering räknas sedan saldot på skattekontot om dag för dag under hela ränteperioden. Med tilläggsskatt avses tilläggsskatt med stöd av en huvudregel eller kompletteringsregel för tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.14.

16 b §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beräkningen av intäktsränta när nationell tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

Om en skatt som avser nationell tilläggsskatt sätts ned efter omprövning eller överklagande ska nedsättningen registreras på skattekontot så snart beslutet har fattats (61 kap. 2 §). Nedsättningen ändrar inte den ursprungliga debiteringen. Intäktsränta ska dock beräknas från och med dagen efter beslutet om tilläggsskatt, dvs. från samma dag som kostnadsränta beräknas när nationell tilläggsskatt i stället ska betalas. Med beslut om tilläggsskatt avses det beslut varigenom skatten påfördes. Beräkningen sker således retroaktivt, till och med den dag då tillgodoräklandet registrerades på skattekontot. Det innebär att nedsättningen krediteras retroaktivt men bara fiktivt. Utifrån denna fiktiva kreditering räknas sedan saldot på skattekontot om dag för dag under hela ränteperioden.

Övervägandena finns i avsnitt 16.14.

18 §

I paragrafen anges hur ränta ska beräknas ifall den 12 i andra månaden efter beskattningsåret eller den 3 i femte månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag. I sådana fall ska ränta som ska beräknas från och med den dagen i stället beräknas från och med närmast följande tisdag. När en förfallodag infaller på en lördag eller söndag följer av 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid att det är tillräckligt att betalningen bokförs på Skatteverkets särskilda konto senast den första vardagen därefter. Syftet med paragrafen är att detta också ska gälla för kompletterande inbetalningar som görs för att undvika kostnadsränta, dvs. om senaste inbetalningsdag för att undvika kostnadsränta infaller på en lördag eller söndag ska det vara tillräckligt att betalningen bokförs första vardagen därefter.

Ändringen innebär ett nytt *tredje stycke* där det anges att om den 12 i femtonde månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag, ska ränta som ska beräknas från och med den 13 i den månaden i stället beräknas från och med närmast följande tisdag. Ändringen föranleds av den nya tidpunkten för att beräkna kostnads- och intäktsränta på tilläggsskatt som införs i 6 a och 16 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 16.14.

66 kap.

5 §

I paragrafen finns bestämmelser om att en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan ska besluta i omprövningsärenden.

Ändringen i *första stycket* innebär att bestämmelsen utvidgas till att även avse beslut om tilläggsskatt och rapportavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 16.15.1.

Förlängd tid för omprövning av rapportavgift

9 b §

I paragrafen, som är ny, anges att omprövning av ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt får begäras så länge beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft.

Med uttrycket ”har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt” avses exempelvis att den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften även har beaktats i ett beslut om tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.15.1.

22 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om förlängd omprövningstid på grund av för sen eller utebliven deklARATION.

Ändringen i *första stycket* innebär att bestämmelsen förtydligas till att den avser inkomstdeklARATION eller skattedeklARATION.

I *andra stycket*, som är nytt, anges att i fråga om tilläggsskattedeklARATION gäller första stycket om deklARATIONEN lämnas efter utgången av andra året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Införandet av ett nytt andra stycke föranleder ändringen i *fjärde stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 16.9.2.

Omprövning till nackdel av beslut om rapportavgift

24 c §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser som omprövning till nackdel för den som beslutet gäller.

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

Övervägandena finns i avsnitt 16.15.1.

67 kap.

Förlängd tid för överklagande av beslut om rapportavgift

14 b §

I paragrafen, som är ny, anges att ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt får överklagas så länge beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft.

Med uttrycket ”har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt” avses exempelvis att den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften även har beaktats i ett beslut om tilläggsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 16.15.2.

33 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om möjlighet till taleändring som kan användas av klaganden i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

Ändringen i *andra stycket* innebär att bestämmelsen utvidgas till att även avse rapportavgift. Den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett rapportavgift får därmed även ta upp frågan om rapportavgift om domstolen anser att rapportavgiften utan olägenhet kan prövas i målet.

Övervägandena finns i avsnitt 16.15.2.

34 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om när domstolen ska överlämna en ny fråga eller en fråga om t.ex. skattetillägg till Skatteverket för omprövning.

Ändringen i paragrafen innebär att bestämmelsen utvidgas till att även avse rapportavgift. Om en domstol inte prövar en fråga eller en fråga om rapportavgift, ska domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.

Övervägandena finns i avsnitt 16.15.2.

21.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (2023:000) om ändring av skatteförfarandelagen (2011:1244)

1 kap.

1 §

I paragrafen anges lagens innehåll.

Ändringen är en följd av att fyra nya kapitel, 32 a kap., 33 d kap., 49 e kap. och 56 a kap. SFL, införs i lagen.

Övervägandena finns i avsnitt 16.2, 16.5.1, 16.6.1, 16.8.5 och 16.9.1.

3 kap.

1 §

I paragrafen finns en inledning till kapitlet samt en lista med begrepp, termer och uttryck som används i lagen. Listan är uppställd i bokstavsordning.

I *andra stycket* har begreppet koncernenhet lagts till. Begreppet definieras i 11 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 16.3.

OECD/G20 BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PROJECT

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)

INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS



OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

**Tax Challenges Arising from the
Digitalisation of the Economy – Global
Anti-Base Erosion Model Rules
(Pillar Two)**

Inclusive Framework on BEPS



2 |

This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area.

This document was approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 14 December 2021 and prepared for publication by the OECD Secretariat.

Please cite this document as:

OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

Photo credits: Cover © ninog – Fotolia.com.

© OECD 2021

The use of this work, whether digital or print, is governed by the Terms and Conditions to be found at www.oecd.org/termsandconditions

Foreword

Digitalisation and globalisation have had a profound impact on economies and the lives of people around the world, and this impact has only accelerated in the 21st century. These changes have brought with them challenges to the rules for taxing international business income, which have prevailed for more than a hundred years and created opportunities for base erosion and profit shifting (BEPS), requiring bold moves by policy makers to restore confidence in the system and ensure that profits are taxed where economic activities take place and value is created.

In 2013, the OECD ramped up efforts to address these challenges in response to growing public and political concerns about tax avoidance by large multinationals. The OECD and G20 countries joined forces and developed an Action Plan to address BEPS in September 2013. The Action Plan identified 15 actions aimed at introducing coherence in the domestic rules that affect cross-border activities, reinforcing substance requirements in the existing international standards, and improving transparency as well as certainty.

After two years of work, measures in response to the 15 actions, including those published in an interim form in 2014, were consolidated into a comprehensive package and delivered to G20 Leaders in November 2015. The BEPS package represents the first substantial renovation of the international tax rules in almost a century. As the BEPS measures are implemented, it is expected that profits will be reported where the economic activities that generate them are carried out and where value is created. BEPS planning strategies that rely on outdated rules or on poorly co-ordinated domestic measures will be rendered ineffective.

OECD and G20 countries also agreed to continue to work together to ensure a consistent and co-ordinated implementation of the BEPS recommendations and to make the project more inclusive. As a result, they created the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (Inclusive Framework), bringing all interested and committed countries and jurisdictions on an equal footing in the Committee on Fiscal Affairs and its subsidiary bodies. With over 140 members, the Inclusive Framework monitors and peer reviews the implementation of the minimum standards and is completing the work on standard setting to address BEPS issues. In addition to its members, other international organisations and regional tax bodies are involved in the work of the Inclusive Framework, which also consults business and the civil society on its different work streams.

Although implementation of the BEPS package is dramatically changing the international tax landscape and improving the fairness of tax systems, one of the key outstanding BEPS issues – to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy – remained unresolved. In a major step forward on 8 October 2021, over 135 Inclusive Framework members, representing more than 95% of global GDP, joined a two-pillar solution to reform the international taxation rules and ensure that multinational enterprises pay a fair share of tax wherever they operate and generate profits in today's digitalised and globalised world economy. The implementation of these new rules is envisaged by 2023.

This report was approved by the Inclusive Framework on 14 December 2021 and prepared for publication by the OECD Secretariat.

Table of contents

Foreword	3
Abbreviations and acronyms	6
Executive summary	7
1 Scope	8
Article 1.1. Scope of GloBE Rules	8
Article 1.2. MNE Group and Group	8
Article 1.3. Constituent Entity	9
Article 1.4. Ultimate Parent Entity	9
Article 1.5. Excluded Entity	9
2 Charging Provisions	11
Article 2.1. Application of the IIR	11
Article 2.2. Allocation of Top-Up Tax under the IIR	12
Article 2.3. IIR Offset Mechanism	12
Article 2.4. Application of the UTPR	12
Article 2.5. UTPR Top-up Tax Amount	13
Article 2.6. Allocation of Top-Up Tax for the UTPR	13
3 Computation of GloBE Income or Loss	15
Article 3.1. Financial Accounts	15
Article 3.2. Adjustments to determine GloBE Income or Loss	15
Article 3.3. International Shipping Income exclusion	18
Article 3.4. Allocation of Income or Loss between a Main Entity and a Permanent Establishment	19
Article 3.5. Allocation of Income or Loss from a Flow-through Entity	20
4 Computation of Adjusted Covered Taxes	22
Article 4.1. Adjusted Covered Taxes	22
Article 4.2. Definition of Covered Taxes	23
Article 4.3. Allocation of Covered Taxes from one Constituent Entity to another Constituent Entity	24
Article 4.4. Mechanism to address temporary differences	25
Article 4.5. The GloBE Loss Election	26
Article 4.6. Post-filing Adjustments and Tax Rate Changes	27

5	Computation of Effective Tax Rate and Top-up Tax	28
	Article 5.1. Determination of Effective Tax Rate	28
	Article 5.2. Top-up Tax	29
	Article 5.3. Substance-based Income Exclusion	30
	Article 5.4. Additional Current Top-up Tax	31
	Article 5.5. De minimis exclusion	32
	Article 5.6. Minority-Owned Constituent Entities	33
6	Corporate Restructurings and Holding Structures	34
	Article 6.1. Application of Consolidated Revenue Threshold to Group Mergers and Demergers	34
	Article 6.2. Constituent Entities joining and leaving an MNE Group	35
	Article 6.3. Transfer of Assets and Liabilities	36
	Article 6.4. Joint Ventures	37
	Article 6.5. Multi-Parented MNE Groups	37
7	Tax neutrality and distribution regimes	39
	Article 7.1. Ultimate Parent Entity that is a Flow-through Entity	39
	Article 7.2. Ultimate Parent Entity subject to Deductible Dividend Regime	40
	Article 7.3. Eligible Distribution Tax Systems	41
	Article 7.4. Effective Tax Rate Computation for Investment Entities	42
	Article 7.5. Investment Entity Tax Transparency Election	43
	Article 7.6. Taxable Distribution Method Election	43
8	Administration	46
	Article 8.1. Filing obligation	46
	Article 8.2. Safe Harbours	47
	Article 8.3. Administrative Guidance	48
9	Transition rules	49
	Article 9.1. Tax Attributes Upon Transition	49
	Article 9.2. Transitional relief for the Substance-based Income Exclusion	49
	Article 9.3. Exclusion from the UTPR of MNE Groups in the initial phase of their international activity	50
	Article 9.4. Transitional relief for filing obligations	51
10	Definitions	52
	Article 10.1. Defined Terms	52
	Article 10.2. Definitions of Flow-through Entity, Tax Transparent Entity, Reverse Hybrid Entity, and Hybrid Entity	67
	Article 10.3. Location of an Entity and a Permanent Establishment	67

Abbreviations and acronyms

CE	Constituent Entity
ETR	Effective Tax Rate
GloBE	Global Anti-Base Erosion
IFRS	International Financial Reporting Standards
JV	Joint Venture
MNE	Multinational enterprise
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
UPE	Ultimate Parent Entity

Executive summary

The Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules provide for a co-ordinated system of taxation intended to ensure large multinational enterprise (MNE) groups pay a minimum level of tax on the income arising in each of the jurisdictions where they operate. It does so by imposing a top-up tax on profits arising in a jurisdiction whenever the effective tax rate, determined on a jurisdictional basis, is below the minimum rate.

- Chapter 1 defines the scope of the GloBE Rules.
- Chapter 2 determines the constituent entities in the group that are liable for any top-up tax and the portion of any top-up tax charged to any such entity.
- Chapters 3 and 4 set out the components of the effective tax rate calculation under the GloBE Rules. Chapter 3 determines the income (or loss) for the period for each constituent entity in the MNE Group and Chapter 4 then identifies the taxes attributable to such income
- Chapter 5 aggregates the income and taxes of all constituent entities located in the same jurisdiction to determine the effective tax rate for that jurisdiction. If the effective tax rate is below the minimum rate, the difference results in a top-up tax percentage which is applied to the jurisdictional income to determine the total amount of top-up tax. The top-up tax is pro-rated amongst the constituent entities located in that jurisdiction and then charged to the constituent entities liable for any top-up tax in accordance with Chapter 2. Chapter 5 also includes an elective substance-based income exclusion that may reduce the amount of profits subject to any top-up tax.
- Chapter 6 contains rules relating to acquisitions, disposals and joint ventures.
- Chapter 7 deals with the application of the GloBE Rules to certain tax neutrality and other distribution regimes.
- Chapter 8 covers administrative aspects of the GloBE Rules including information filing requirements as well as the application of any safe-harbours.
- Chapter 9 sets out certain transitional rules.
- Chapter 10 sets out defined terms used in the GloBE Rules.

The GloBE Rules apply a minimum rate on a jurisdictional basis. In that context, the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS agreed, in its 8 October 2021 statement, that consideration will be given to the conditions under which the US Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI) regime will co-exist with the GloBE Rules, to ensure a level playing field.

1 Scope

Operation of the rules in this chapter

Chapter 1 defines the scope of the rules.

- Article 1.1 determines which MNE Groups and Group Entities are subject to the GloBE Rules.
- Article 1.2 to Article 1.4 set out a number of key definitions that are used to determine when an Entity or collection of Entities constitutes a Group and when that Group qualifies as an MNE Group.
- Article 1.5 specifies those Entities that are Excluded Entities and therefore outside the operative provisions of the GloBE Rules.

Article 1.1. Scope of GloBE Rules

1.1.1. The GloBE Rules apply to Constituent Entities that are members of an MNE Group that has annual revenue of EUR 750 million or more in the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity (UPE) in at least two of the four Fiscal Years immediately preceding the tested Fiscal Year. Further rules are set out in Article 6.1 which modify the application of the consolidated revenue threshold in certain cases.

1.1.2. If one or more of the Fiscal Years of the MNE Group taken into account for purposes of Article 1.1.1 is of a period other than 12 months, for each of those Fiscal Years the EUR 750 million threshold is adjusted proportionally to correspond with the length of the relevant Fiscal Year.

1.1.3. Entities that are Excluded Entities are not subject to the GloBE Rules.

Article 1.2. MNE Group and Group

1.2.1. An MNE Group means any Group that includes at least one Entity or Permanent Establishment that is not located in the jurisdiction of the Ultimate Parent Entity.

1.2.2. A Group means a collection of Entities that are related through ownership or control such that the assets, liabilities, income, expenses and cash flows of those Entities:

- (a) are included in the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity; or
- (b) are excluded from the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity solely on size or materiality grounds, or on the grounds that the Entity is held for sale.

1.2.3. A Group also means an Entity that is located in one jurisdiction and has one or more Permanent Establishments located in other jurisdictions provided that the Entity is not a part of another Group described in Article 1.2.2.

Article 1.3. Constituent Entity

- 1.3.1. A Constituent Entity is:
- (a) any Entity that is included in a Group; and
 - (b) any Permanent Establishment of a Main Entity that is within paragraph (a).
- 1.3.2. A Permanent Establishment that is a Constituent Entity under paragraph (b) above shall be treated as separate from the Main Entity and any other Permanent Establishment of that Main Entity.
- 1.3.3. A Constituent Entity does not include an Entity that is an Excluded Entity.

Article 1.4. Ultimate Parent Entity

- 1.4.1. Ultimate Parent Entity means either:
- (a) an Entity that:
 - i. owns directly or indirectly a Controlling Interest in any other Entity; and
 - ii. is not owned, with a Controlling Interest, directly or indirectly by another Entity; or
 - (b) the Main Entity of a Group that is within Article 1.2.3.

Article 1.5. Excluded Entity

- 1.5.1. An Excluded Entity is an Entity that is:
- (a) a Governmental Entity;
 - (b) an International Organisation;
 - (c) a Non-profit Organisation;
 - (d) a Pension Fund;
 - (e) an Investment Fund that is an Ultimate Parent Entity; or
 - (f) a Real Estate Investment Vehicle that is an Ultimate Parent Entity.
- 1.5.2. An Excluded Entity is also an Entity:
- (a) where at least 95% of the value of the Entity is owned (directly or through a chain of Excluded Entities) by one or more Excluded Entities referred to in Article 1.5.1 (other than a Pension Services Entity) and where that Entity:
 - i. operates exclusively or almost exclusively to hold assets or invest funds for the benefit of the Excluded Entity or Entities; or
 - ii. only carries out activities that are ancillary to those carried out by the Excluded Entity or Entities; or
 - (b) where at least 85% of the value of the Entity is owned (directly or through a chain of Excluded Entities), by one or more Excluded Entities referred to in Article 1.5.1 (other than a Pension Services Entity) provided that substantially all of the Entity's income is Excluded Dividends or Excluded Equity Gain or Loss that is excluded from the computation of GloBE Income or Loss in accordance with Articles 3.2.1(b) or (c).

10 |

1.5.3. A Filing Constituent Entity may elect not to treat an Entity as an Excluded Entity under Article 1.5.2. An election under this Article is a Five-Year Election.

2 Charging Provisions

Operation of the rules in this chapter

Under this chapter, the amount of Top-Up Tax charged to a Parent Entity or to the Constituent Entities located in a UTPR Jurisdiction is determined:

- by attributing the Top-Up Tax of each Low-Taxed Constituent Entity determined under the rules in Chapter 5 to the Parent Entity under the IIR in accordance with Article 2.1 to Article 2.3; and then
- by allocating the residual Top-Up Tax, if any, to UTPR Jurisdictions in accordance with Article 2.4 to Article 2.6.

Article 2.1. Application of the IIR

2.1.1. A Constituent Entity, that is the Ultimate Parent Entity of an MNE Group, located in [insert name of implementing-jurisdiction] that owns (directly or indirectly) an Ownership Interest in a Low-Taxed Constituent Entity at any time during the Fiscal Year shall pay a tax in an amount equal to its Allocable Share of the Top-Up Tax of that Low-Taxed Constituent Entity for the Fiscal Year.

2.1.2. An Intermediate Parent Entity of an MNE Group located in [insert name of implementing-jurisdiction] that owns (directly or indirectly) an Ownership Interest in a Low-Taxed Constituent Entity at any time during a Fiscal Year shall pay a tax in an amount equal to its Allocable Share of the Top-Up Tax of that Low-Taxed Constituent Entity for the Fiscal Year.

2.1.3. Article 2.1.2 shall not apply if:

- (a) the Ultimate Parent Entity of the MNE Group is required to apply a Qualified IIR for that Fiscal Year; or
- (b) another Intermediate Parent Entity that owns (directly or indirectly) a Controlling Interest in the Intermediate Parent Entity is required to apply a Qualified IIR for that Fiscal Year.

2.1.4. Notwithstanding Articles 2.1.1 to 2.1.3, a Partially-Owned Parent Entity located in [insert name of implementing-jurisdiction] that owns (directly or indirectly) an Ownership Interest in a Low-Taxed Constituent Entity at any time during the Fiscal Year shall pay a tax in an amount equal to its Allocable Share of the Top-up Tax of that Low-Taxed Constituent Entity for the Fiscal Year.

2.1.5. Article 2.1.4 shall not apply if the Partially-Owned Parent Entity is wholly owned (directly or indirectly) by another Partially-Owned Parent Entity that is required to apply a Qualified IIR for that Fiscal Year.

2.1.6. A Parent Entity located in [insert name of implementing-jurisdiction] shall apply the provisions of Articles 2.1.1 to 2.1.5 with respect to a Low-Taxed Constituent Entity that is not located in [insert name of implementing-jurisdiction].

Article 2.2. Allocation of Top-Up Tax under the IIR

2.2.1. A Parent Entity's Allocable Share of the Top-up Tax of a Low-Taxed Constituent Entity is an amount equal to the Top-up Tax of the Low-Taxed Constituent Entity as calculated under Chapter 5 multiplied by the Parent Entity's Inclusion Ratio for the Low-Taxed Constituent Entity for the Fiscal Year.

2.2.2. A Parent Entity's Inclusion Ratio for a Low-Taxed Constituent Entity for a Fiscal Year is the ratio of (a) the GloBE Income of the Low-Taxed Constituent Entity for the Fiscal Year, reduced by the amount of such income attributable to Ownership Interests held by other owners, to (b) the GloBE Income of the Low-Taxed Constituent Entity for the Fiscal Year.

2.2.3. The amount of GloBE Income attributable to Ownership Interests in a Low-Taxed Constituent Entity held by other owners is the amount that would have been treated as attributable to such owners under the principles of the Acceptable Financial Accounting Standard used in the Ultimate Parent Entity's Consolidated Financial Statements if the Low-Taxed Constituent Entity's net income were equal to its GloBE Income and:

- (a) the Parent Entity had prepared Consolidated Financial Statements in accordance with that accounting standard (the hypothetical Consolidated Financial Statements);
- (b) the Parent Entity owned a Controlling Interest in the Low-Taxed Constituent Entity such that all of the income and expenses of the Low-Taxed Constituent Entity were consolidated on a line-by-line basis with those of the Parent Entity in the hypothetical Consolidated Financial Statements;
- (c) all of the Low-Taxed Constituent Entity's GloBE Income were attributable to transactions with persons that are not Group Entities; and
- (d) all Ownership Interests not directly or indirectly held by the Parent Entity were held by persons other than Group Entities.

2.2.4. In the case of a Flow-through Entity, GloBE Income under this Article shall not include any income allocated, pursuant to Article 3.5.3, to an owner that is not a Group Entity.

Article 2.3. IIR Offset Mechanism

2.3.1. A Parent Entity that owns an Ownership Interest in a Low-Taxed Constituent Entity indirectly through an Intermediate Parent Entity or a Partially-Owned Parent Entity that is not eligible for an exclusion from the IIR under Article 2.1.3 or 2.1.5 shall reduce its allocable share of a Top-up Tax of the Low-Taxed Constituent Entity in accordance with Article 2.3.2.

2.3.2. The reduction in Article 2.3.1 will be an amount equal to the portion of the Parent Entity's Allocable Share of the Top-up Tax that is brought into charge by the Intermediate Parent Entity or the Partially-Owned Parent Entity under a Qualified IIR.

Article 2.4. Application of the UTPR

2.4.1. Constituent Entities of an MNE Group located in [insert name of implementing-Jurisdiction] shall be denied a deduction (or required to make an equivalent adjustment under domestic law) in an amount resulting in those Constituent Entities having an additional cash tax expense equal to the UTPR Top-up Tax Amount for the Fiscal Year allocated to that jurisdiction.

2.4.2. The adjustment mentioned in Article 2.4.1 shall apply to the extent possible with respect

to the taxable year in which the Fiscal Year ends. If this adjustment is insufficient to produce an additional cash tax expense for this taxable year equal to the UTPR Top-up Tax Amount allocated to [insert name of implementing-Jurisdiction] for the Fiscal Year, the difference shall be carried forward to the extent necessary to the succeeding Fiscal Years and be subject to the adjustment mentioned in Article 2.4.1 to the extent possible for each taxable year.

2.4.3. Article 2.4.1 shall not apply to a Constituent Entity that is an Investment Entity.

Article 2.5. UTPR Top-up Tax Amount

2.5.1. The Total UTPR Top-up Tax Amount for a Fiscal Year shall be equal to the sum of the Top-up Tax calculated for each Low-Taxed Constituent Entity of an MNE Group for that Fiscal Year (determined in accordance with Article 5.2), subject to the adjustments set out in this Article 2.5 and Article 9.3.

2.5.2. The Top-up Tax calculated for a Low-Taxed Constituent Entity that is otherwise taken into account under Article 2.5.1 shall be reduced to zero if all of the Ultimate Parent Entity's Ownership Interests in such Low-Taxed Constituent Entity are held directly or indirectly by one or more Parent Entities that are required to apply a Qualified IIR in the jurisdiction where they are located with respect to that Low-Taxed Constituent Entity for the Fiscal Year.

2.5.3. Where Article 2.5.2 does not apply, the Top-up Tax calculated for a Low-Taxed Constituent Entity that is otherwise taken into account under Article 2.5.1 shall be reduced by a Parent Entity's Allocable Share of the Top-up Tax of that Low-Taxed Constituent Entity that is brought into charge under a Qualified IIR.

Article 2.6. Allocation of Top-Up Tax for the UTPR

2.6.1. Subject to Articles 2.6.2 and 2.6.3, the UTPR Top-up Tax Amount allocated to [insert name of implementing-Jurisdiction] shall be determined by multiplying the Total UTPR Top-up Tax Amount determined in Article 2.5.1 by the jurisdiction's UTPR Percentage. The UTPR Percentage of [insert name of implementing-Jurisdiction] shall be determined each Fiscal Year for each MNE Group as follows:

$$50\% \times \frac{\text{Number of Employees in the jurisdiction}}{\text{Number of Employees in all UTPR jurisdictions}} + 50\% \times \frac{\text{Total value of Tangible Assets in the jurisdiction}}{\text{Total value of Tangible Assets in all UTPR jurisdictions}}$$

Where, for each Fiscal Year:

- (a) the Number of Employees in the jurisdiction is the total Number of Employees of all the Constituent Entities of the MNE Group located in [insert name of implementing-Jurisdiction];
- (b) the Number of Employees in all UTPR Jurisdictions is the total Number of Employees of all the Constituent Entities of the MNE Group located in a jurisdiction that has a Qualified UTPR in force for the Fiscal Year;
- (c) the total value of Tangible Assets in the jurisdiction is the sum of the Net Book Values of Tangible Assets of all the Constituent Entities of the MNE Group located in [insert name of implementing-Jurisdiction];
- (d) the total value of Tangible Assets in all UTPR Jurisdictions is the sum of the Net Book Values of Tangible Assets of all the Constituent Entities of the MNE Group located in a

14 |

jurisdiction that has a Qualified UTPR in Force for the Fiscal Year.

2.6.2. For purposes of Article 2.6.1,

- (a) the Number of Employees employed and the Net Book Value of Tangible Assets held by an Investment Entity shall be excluded from the elements of the formula for allocating the Total UTPR Top-up Tax Amount;
- (b) the Number of Employees employed and the Net Book Value of Tangible Assets held by a Flow-through Entity that are not allocated to Permanent Establishments shall be allocated to the Constituent Entities (if any) that are located in the jurisdiction where the Flow-through Entity was created. The Number of Employees employed and the Net Book Value of Tangible Assets held by a Flow-through Entity that are not allocated either to Permanent Establishments or under this provision shall be excluded from the formula for allocating the Total UTPR Top-up Tax Amount.

2.6.3. Notwithstanding Article 2.6.1, the UTPR Percentage of [insert name of implementing-Jurisdiction] for an MNE Group is deemed to be zero for a Fiscal Year as long as the Top-Up Tax Amount allocated to [insert name of implementing-Jurisdiction] in a prior Fiscal Year has not resulted in the Constituent Entities of this MNE Group located in [insert name of implementing-Jurisdiction] having an additional cash tax expense equal, in total, to the UTPR Top-up Tax Amount for that prior Fiscal Year allocated to [insert name of implementing-Jurisdiction]. The Number of Employees and the Tangible Assets of the Constituent Entities of this MNE Group located in a jurisdiction with a UTPR Percentage of zero for a Fiscal Year shall be excluded from the formula provided under Article 2.6.1 for allocating the Total UTPR Top-up Tax Amount for that Fiscal Year.

2.6.4. Article 2.6.3 does not apply for a Fiscal Year if all jurisdictions with a Qualified UTPR in Force for the Fiscal Year have a UTPR Percentage of zero for the MNE Group for that Fiscal Year.

3 Computation of GloBE Income or Loss

Operation of the rules in this chapter

Under this chapter, the amount of GloBE Income or Loss of a Constituent Entity is determined:

- by taking the Financial Accounting Net Income or Loss determined for the Constituent Entity for the Fiscal Year in accordance with Article 3.1; and then
- by adjusting this amount under Article 3.2 to Article 3.5 to arrive at that Entity's GloBE Income or Loss.

Article 3.1. Financial Accounts

3.1.1. The GloBE Income or Loss of each Constituent Entity is the Financial Accounting Net Income or Loss determined for the Constituent Entity for the Fiscal Year adjusted for the items described in Article 3.2 to Article 3.5.

3.1.2. Financial Accounting Net Income or Loss is the net income or loss determined for a Constituent Entity (before any consolidation adjustments eliminating intra-group transactions) in preparing Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity.

3.1.3. If it is not reasonably practicable to determine the Financial Accounting Net Income or Loss for a Constituent Entity based on the accounting standard used in the preparation of Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity, the Financial Accounting Net Income or Loss for the Constituent Entity for the Fiscal Year may be determined using another Acceptable Financial Accounting Standard or an Authorised Financial Accounting Standard if:

- (a) the financial accounts of the Constituent Entity are maintained based on that accounting standard;
- (b) the information contained in the financial accounts is reliable; and
- (c) permanent differences in excess of EUR 1 million that arise from the application of a particular principle or standard to items of income or expense or transactions that differs from the financial standard used in the preparation of the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity are conformed to the treatment required under the accounting standard used in the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity.

Article 3.2. Adjustments to determine GloBE Income or Loss

3.2.1. A Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss is adjusted for the following items to arrive at that Entity's GloBE Income or Loss:

- (a) Net Taxes Expense;
- (b) Excluded Dividends;
- (c) Excluded Equity Gain or Loss;
- (d) Included Revaluation Method Gain or Loss;
- (e) Gain or loss from disposition of assets and liabilities excluded under Article 6.3;
- (f) Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses;
- (g) Policy Disallowed Expenses;
- (h) Prior Period Errors and Changes in Accounting Principles; and
- (i) Accrued Pension Expense.

3.2.2. At the election of the Filing Constituent Entity, a Constituent Entity may substitute the amount allowed as a deduction in the computation of its taxable income in its location for the amount expensed in its financial accounts for a cost or expense of such Constituent Entity that was paid with stock-based compensation. If the stock-based compensation expense arises in connection with an option that expires without exercise, the Constituent Entity must include the total amount previously deducted in the computation of its GloBE Income or Loss for the Fiscal Year in which the option expires. The election is a Five-Year Election and must be applied consistently to the stock-based compensation of all Constituent Entities located in the same jurisdiction for the year in which the election is made and all subsequent Fiscal Years. If the election is made in a Fiscal Year after some of the stock-based compensation of a transaction has been recorded in the financial accounts, the Constituent Entity must include in the computation of its GloBE Income or Loss for that Fiscal Year an amount equal to the excess of the cumulative amount allowed as an expense in the computation of its GloBE Income or Loss in previous Fiscal Years over the cumulative amount that would have been allowed as an expense if the election had been in place in those Fiscal Years. If the election is revoked, the Constituent Entity must include in the computation of its GloBE Income or Loss for the revocation year the amount deducted pursuant to the election that exceeds financial accounting expense accrued in respect of the stock-based compensation that has not been paid.

3.2.3. Any transaction between Constituent Entities located in different jurisdictions that is not recorded in the same amount in the financial accounts of both Constituent Entities or that is not consistent with the Arm's Length Principle must be adjusted so as to be in the same amount and consistent with the Arm's Length Principle. A loss from a sale or other transfer of an asset between two Constituent Entities located in the same jurisdiction that is not recorded consistent with the Arm's Length Principle shall be recomputed based on the Arm's Length Principle if that loss is included in the computation of GloBE Income or Loss. Rules for allocating income or loss between a Main Entity and its Permanent Establishments are found in Article 3.4.

3.2.4. Qualified Refundable Tax Credits shall be treated as income in the computation of GloBE Income or Loss of a Constituent Entity. Non-Qualified Refundable Tax Credits shall not be treated as income in the computation of GloBE Income or Loss of a Constituent Entity.

3.2.5. With respect to assets and liabilities that are subject to fair value or impairment accounting in the Consolidated Financial Statements, a Filing Constituent Entity may elect to determine gains and losses using the realisation principle for purposes of computing GloBE Income. The election is a Five-Year Election and applies to all Constituent Entities located in the jurisdiction to which the election applies. The election applies to all assets and liabilities of such Constituent Entities, unless the Filing Constituent Entity chooses to limit the election to tangible assets of such Constituent Entities or to Constituent Entities that are Investment Entities. Under this election:

- (a) all gains or losses attributable to fair value or impairment accounting with respect to an

asset or liability shall be excluded from the computation of GloBE Income or Loss;

- (b) the carrying value of an asset or liability for purposes of determining gain or loss shall be its carrying value at the later of:
 - (i) the first day of the election year, or
 - (ii) the date the asset was acquired or liability was incurred; and
- (c) if the election is revoked, the GloBE Income or Loss of the Constituent Entities is adjusted by the difference at the beginning of the revocation year between the fair value of the asset or liability and the carrying value of the asset or liability determined pursuant to the election.

3.2.6. Where there is Aggregate Asset Gain in a jurisdiction in a Fiscal Year, the Filing Constituent Entity may make, under this Article 3.2.6, an Annual Election for that jurisdiction to adjust GloBE Income or Loss with respect to each previous Fiscal Year in the Look-back Period in the manner described in paragraphs (b) and (c) and to spread any remaining Adjusted Asset Gain over the Look-back Period in the manner described in paragraph (d). The Effective Tax Rate (ETR) and Top-up Tax, if any, for any previous Fiscal Year must be re-calculated under Article 5.4.1. When an election is made under this Article:

- (a) Covered Taxes with respect to any Net Asset Gain or Net Asset Loss in the Election Year shall be excluded from the computation of Adjusted Covered Taxes.
- (b) The Aggregate Asset Gain in the Election Year shall be carried-back to the earliest Loss Year and set-off ratably against any Net Asset Loss of any Constituent Entity located in that jurisdiction.
- (c) If, for any Loss Year, the Adjusted Asset Gain exceeds the total amount of Net Asset Loss of all Constituent Entities located in that jurisdiction, the Adjusted Asset Gain shall be carried forward to the following Loss Year (if any) and applied ratably against any Net Asset Loss of any Constituent Entity located in that jurisdiction.
- (d) Any Adjusted Asset Gain that remains after the application of paragraphs (b) and (c) shall be allocated evenly to each Fiscal Year in the Look-back Period. The Allocated Asset Gain for the relevant year shall be included in the computation of GloBE Income or Loss for a Constituent Entity located in that jurisdiction in that year in accordance with the following formula:

$$\text{Allocated Asset Gain for relevant year} = \frac{\text{The specified Constituent Entity's Net Asset Gain in the Election Year}}{\text{The Net Asset Gain of all specified Constituent Entities in the Election Year}}$$

For the purposes of the above formula, a specified Constituent Entity is Constituent Entity that has Net Asset Gain in the Election Year and was located in the jurisdiction in the relevant year. If there is no specified Constituent Entity for a relevant year the Adjusted Asset Gain allocated to that year will be allocated equally to each Constituent Entity in the jurisdiction in that year.

3.2.7. The computation of a Low-Tax Entity's GloBE Income or Loss shall exclude any expense attributable to an Intragroup Financing Arrangement that can reasonably be anticipated, over the expected duration of the arrangement to:

- (a) increase the amount of expenses taken into account in calculating the GloBE Income or Loss of the Low-Tax Entity;
- (b) without resulting in a commensurate increase in the taxable income of the High-Tax Counterparty.

18 |

3.2.8. An Ultimate Parent Entity may elect to apply its consolidated accounting treatment to eliminate income, expense, gains, and losses from transactions between Constituent Entities that are located, and included in a tax consolidation group, in the same jurisdiction for purposes of computing each such Constituent Entity's Net GloBE Income or Loss. The election under this Article is a Five-Year Election. Upon making or revoking such election, appropriate adjustments shall be made for GloBE purposes such that there shall not be duplications or omissions of items of GloBE Income or Loss as a result of having made or revoked the election.

3.2.9. An insurance company shall exclude from the computation of GloBE Income or Loss amounts charged to policyholders for Taxes paid by the insurance company in respect of returns to the policy holders. An insurance company shall include in the computation of GloBE Income or Loss any returns to policyholders that are not reflected in Financial Accounting Net Income or Loss to the extent the corresponding increase or decrease in liability to the policyholders is reflected in its Financial Accounting Net Income or Loss.

3.2.10. Amounts recognised as a decrease to the equity of a Constituent Entity attributable to distributions paid or payable in respect of Additional Tier One Capital issued by the Constituent Entity shall be treated as an expense in the computation of its GloBE Income or Loss. Amounts recognised as an increase to the equity of a Constituent Entity attributable to distributions received or receivable in respect of Additional Tier One Capital held by the Constituent Entity shall be included in the computation of its GloBE Income or Loss.

3.2.11. A Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss must be adjusted as necessary to reflect the requirements of the relevant provisions of Chapters 6 and 7.

Article 3.3. International Shipping Income exclusion

3.3.1. For an MNE Group that has International Shipping Income, each Constituent Entity's International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income shall be excluded from the computation of its GloBE Income or Loss under Article 3.2 for the jurisdiction in which it is located. Where the computation of a Constituent Entity's International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income results in a loss, the loss shall be excluded from the computation of its GloBE Income or Loss.

3.3.2. International Shipping Income means the net income obtained by a Constituent Entity from:

- (a) the transportation of passengers or cargo by ships that it operates in international traffic, whether the ship is owned, leased or otherwise at the disposal of the Constituent Entity;
- (b) the transportation of passengers or cargo by ships operated in international traffic under slot-chartering arrangements;
- (c) leasing a ship, to be used for the transportation of passengers or cargo in international traffic, on charter fully equipped, crewed and supplied;
- (d) leasing a ship on a bare boat charter basis, for the use of transportation of passengers or cargo in international traffic, to another Constituent Entity;
- (e) the participation in a pool, a joint business or an international operating agency for the transportation of passengers or cargo by ships in international traffic; and
- (f) the sale of a ship used for the transportation of passengers or cargo in international traffic provided that the ship has been held for use by the Constituent Entity for a minimum of one year.

International Shipping Income shall not include net income obtained from the transportation of passengers or cargo by ships via inland waterways within the same jurisdiction.

3.3.3. Qualified Ancillary International Shipping Income means net income obtained by a Constituent Entity from the following activities that are performed primarily in connection with the transportation of passengers or cargo by ships in international traffic:

- (a) leasing a ship on a bare boat charter basis to another shipping enterprise that is not a Constituent Entity, provided that the charter does not exceed three years;
- (b) sale of tickets issued by other shipping enterprises for the domestic leg of an international voyage;
- (c) leasing and short-term storage of containers or detention charges for the late return of containers;
- (d) provision of services to other shipping enterprises by engineers, maintenance staff, cargo handlers, catering staff, and customer services personnel; and
- (e) investment income where the investment that generates the income is made as an integral part of the carrying on the business of operating the ships in international traffic.

3.3.4. The aggregated Qualified Ancillary International Shipping Income of all Constituent Entities located in a jurisdiction shall not exceed 50% of those Constituent Entities' International Shipping Income.

3.3.5. The costs incurred by a Constituent Entity that are directly attributable to its international shipping activities listed in Article 3.3.2 and the costs directly attributable to its qualified ancillary activities listed in Article 3.3.3 shall be deducted from the Constituent Entity's revenues from such activities to compute its International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income. Other costs incurred by a Constituent Entity that are indirectly attributable to a Constituent Entity's international shipping activities and qualified ancillary activities shall be allocated on the basis of the Constituent Entity's revenues from such activities in proportion to its total revenues. All direct and indirect costs attributed to a Constituent Entity's International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income shall be excluded from the computation of its GloBE Income or Loss.

3.3.6. In order for a Constituent Entity's International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income to qualify for the exclusion from its GloBE Income or Loss under this Article, the Constituent Entity must demonstrate that the strategic or commercial management of all ships concerned is effectively carried on from within the jurisdiction where the Constituent Entity is located.

Article 3.4. Allocation of Income or Loss between a Main Entity and a Permanent Establishment

3.4.1. The Financial Accounting Net Income or Loss of a Constituent Entity that is a Permanent Establishment in accordance with paragraphs (a), (b) and (c) of the definition in Article 10.1 is the net income or loss reflected in the separate financial accounts of the Permanent Establishment. If the Permanent Establishment does not have separate financial accounts, then the Financial Accounting Net Income or Loss is the amount that would have been reflected in its separate financial accounts if prepared on a standalone basis and in accordance with the accounting standard used in the preparation of the Consolidated Financial Accounts of the Ultimate Parent Entity.

3.4.2. The Financial Accounting Net Income or Loss of a Permanent Establishment referred to

20 |

in Article 3.4.1 shall be adjusted, if necessary:

- (a) in the case of a Permanent Establishment as defined by paragraphs (a) and (b) of the definition in Article 10.1, to reflect only the amounts and items of income and expense that are attributable to the Permanent Establishment in accordance with the applicable Tax Treaty or domestic law of the jurisdiction where it is located regardless of the amount of income subject to tax and the amount of deductible expenses in that jurisdiction;
- (b) in the case of a Permanent Establishment as defined by paragraph (c) of the definition in Article 10.1, to reflect only the amounts and items of income and expense that would have been attributed to it in accordance with Article 7 of the OECD Model Tax Convention.

3.4.3. In case of a Constituent Entity that is a Permanent Establishment in accordance with paragraph (d) of the definition in Article 10.1, its income used for computing Financial Accounting Net Income or Loss is the income being exempted in the jurisdiction where the Main Entity is located and attributable to the operations conducted outside that jurisdiction. The expenses used for computing Financial Accounting Net Income or Loss are those that are not deducted for taxable purposes in the jurisdiction where the Main Entity is located and that are attributable to such operations.

3.4.4. The Financial Accounting Net Income or Loss of a Permanent Establishment is not taken into account in determining the GloBE Income or Loss of the Main Entity, except as provided in Article 3.4.5.

3.4.5. A GloBE Loss of a Permanent Establishment shall be treated as an expense of the Main Entity (and not of the Permanent Establishment) for purposes of computing its GloBE Income or Loss to the extent that the loss of the Permanent Establishment is treated as an expense in the computation of the domestic taxable income of such Main Entity and is not set off against an item of income that is subject to tax under the laws of both the jurisdiction of the Main Entity and the jurisdiction of the Permanent Establishment. GloBE Income subsequently arising in the Permanent Establishment shall be treated as GloBE Income of the Main Entity (and not the Permanent Establishment) up to the amount of the GloBE Loss that previously was treated as an expense for purposes of computing the GloBE Income or Loss of the Main Entity.

Article 3.5. Allocation of Income or Loss from a Flow-through Entity

3.5.1. The Financial Accounting Net Income or Loss of a Constituent Entity that is a Flow-through Entity is allocated as follows:

- (a) in the case of a Permanent Establishment through which the business of the Entity is wholly or partly carried out, the Financial Accounting Net Income or Loss of the Entity is allocated to that Permanent Establishment in accordance with Article 3.4;
- (b) in the case of a Tax Transparent Entity that is not the Ultimate Parent Entity, any Financial Accounting Net Income or Loss remaining after application of paragraph (a) is allocated to its Constituent Entity-owners in accordance with their Ownership Interests; and
- (c) in the case of a Tax Transparent Entity that is the Ultimate Parent Entity or a Reverse Hybrid Entity, any Financial Accounting Net Income or Loss remaining after application of paragraph (a) is allocated to it.

3.5.2. The rules of Article 3.5.1 shall be applied separately with respect to each Ownership Interest in the Flow-through Entity.

3.5.3. Prior to the application of Article 3.5.1, the Financial Accounting Net Income or Loss of a

Flow-through Entity shall be reduced by the amount allocable to its owners that are not Group Entities and that hold their Ownership Interest in the Flow-through Entity directly or through a Tax Transparent Structure.

3.5.4. Article 3.5.3 does not apply to:

- (a) an Ultimate Parent Entity that is a Flow-through Entity; or
- (b) any Flow-through Entity owned by such an Ultimate Parent Entity (directly or through a Tax Transparent Structure).

The treatment of these Entities is addressed in Article 7.1.

3.5.5. The Financial Accounting Net Income or Loss of a Flow-through Entity is reduced by the amount that is allocated to another Constituent Entity.

4 Computation of Adjusted Covered Taxes

Operation of the rules in this chapter

Under this chapter the amount of a Constituent Entity's Covered Taxes, as defined in Article 4.2 is determined

- by taking the current taxes determined for the Constituent Entity for the Fiscal Year in accordance with Article 4.1, adjusted to reflect certain timing differences under Article 4.4 and Article 4.5; by allocating Covered Taxes from one Constituent Entity to another in certain cases under Article 4.3; and
- by taking into account the effect of certain post-filing tax adjustments under Article 4.6.

Article 4.1. Adjusted Covered Taxes

4.1.1. The Adjusted Covered Taxes of a Constituent Entity for the Fiscal Year shall be equal to the current tax expense accrued in its Financial Accounting Net Income or Loss with respect to Covered Taxes for the Fiscal Year adjusted by:

- (a) the net amount of its Additions to Covered Taxes for the Fiscal Year (as determined under Article 4.1.2) and Reductions to Covered Taxes for the Fiscal Year (as determined under Article 4.1.3);
- (b) the Total Deferred Tax Adjustment Amount (as determined under Article 4.4); and
- (c) any increase or decrease in Covered Taxes recorded in equity or Other Comprehensive Income relating to amounts included in the computation of GloBE Income or Loss that will be subject to tax under local tax rules.

4.1.2. The Additions to Covered Taxes of a Constituent Entity for the Fiscal Year is the sum of:

- (a) any amount of Covered Taxes accrued as an expense in the profit before taxation in the financial accounts;
- (b) any amount of GloBE Loss Deferred Tax Asset used under Article 4.5.3;
- (c) any amount of Covered Taxes that is paid in the Fiscal Year and that relates to an uncertain tax position where that amount has been treated for a previous Fiscal Year as a Reduction to Covered Taxes under Article 4.1.3(d); and
- (d) any amount of credit or refund in respect of a Qualified Refundable Tax Credit that is recorded as a reduction to the current tax expense.

4.1.3. The Reductions to Covered Taxes of a Constituent Entity for the Fiscal Year is the sum of:

- (a) the amount of current tax expense with respect to income excluded from the computation of GloBE Income or Loss under Chapter 3;
- (b) any amount of credit or refund in respect of a Non-Qualified Refundable Tax Credit that is not recorded as a reduction to the current tax expense;
- (c) any amount of Covered Taxes refunded or credited, except for any Qualified Refundable Tax Credit, to a Constituent Entity that was not treated as an adjustment to current tax expense in the financial accounts;
- (d) the amount of current tax expense which relates to an uncertain tax position; and
- (e) any amount of current tax expense that is not expected to be paid within three years of the last day of the Fiscal Year.

4.1.4. No amount of Covered Taxes may be taken into account more than once.

4.1.5. In a Fiscal Year in which there is no Net GloBE Income for a jurisdiction, if the Adjusted Covered Taxes for a jurisdiction are less than zero and less than the Expected Adjusted Covered Taxes Amount the Constituent Entities in that jurisdiction shall be treated as having Additional Current Top-up Tax for the jurisdiction under Article 5.4 arising in the current Fiscal Year equal to the difference between these amounts. The Expected Adjusted Covered Taxes Amount is equal to the GloBE Income or Loss for a jurisdiction multiplied by the Minimum Rate.

Article 4.2. Definition of Covered Taxes

4.2.1. Covered Taxes means:

- (a) Taxes recorded in the financial accounts of a Constituent Entity with respect to its income or profits or its share of the income or profits of a Constituent Entity in which it owns an Ownership Interest;
- (b) Taxes on distributed profits, deemed profit distributions, and non-business expenses imposed under an Eligible Distribution Tax System;
- (c) Taxes imposed in lieu of a generally applicable corporate income tax; and
- (d) Taxes levied by reference to retained earnings and corporate equity, including a Tax on multiple components based on income and equity.

4.2.2. Covered Taxes does not include any amount of:

- (a) Top-up Tax accrued by a Parent Entity under a Qualified IIR;
- (b) Top-up Tax accrued by a Constituent Entity under a Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax;
- (c) Taxes attributable to an adjustment made by a Constituent Entity as a result of the application of a Qualified UTPR;
- (d) A Disqualified Refundable Imputation Tax;
- (e) Taxes paid by an insurance company in respect of returns to policyholders.

Article 4.3. Allocation of Covered Taxes from one Constituent Entity to another Constituent Entity

4.3.1. Article 4.3.2 applies to the allocation of Covered Taxes in respect of Permanent Establishments, Tax Transparent Entities and Hybrid Entities as well as the allocation of CFC taxes and taxes on distributions from one Constituent Entity to another.

4.3.2. Covered Taxes are allocated from one Constituent Entity to another Constituent Entity as follows:

- (a) the amount of any Covered Taxes included in the financial accounts of a Constituent Entity with respect to GloBE Income or Loss of a Permanent Establishment is allocated to the Permanent Establishment;
- (b) the amount of any Covered Taxes included in the financial accounts of a Tax Transparent Entity with respect to GloBE Income or Loss allocated to a Constituent Entity-owner pursuant to Article 3.5.1(b) is allocated to that Constituent Entity-owner;
- (c) in the case of a Constituent Entity whose Constituent Entity-owners are subject to a Controlled Foreign Company Tax Regime, the amount of any Covered Taxes included in the financial accounts of its direct or indirect Constituent Entity-owners under a Controlled Foreign Company Tax Regime on their share of the Controlled Foreign Company's income are allocated to the Constituent Entity;
- (d) in the case of a Constituent Entity that is a Hybrid Entity the amount of any Covered Taxes included in the financial accounts of a Constituent Entity-owner on income of the Hybrid Entity is allocated to the Hybrid Entity; and
- (e) the amount of any Covered Taxes accrued in the financial accounts of a Constituent Entity's direct Constituent Entity-owners on distributions from the Constituent Entity during the Fiscal Year are allocated to the distributing Constituent Entity.

4.3.3. Covered Taxes allocated to a Constituent Entity pursuant to Article 4.3.2(c) and (d) in respect of Passive Income are included in such Constituent Entity's Adjusted Covered Taxes in an amount equal to the lesser of:

- (a) the Covered Taxes allocated in respect of such Passive Income; or
- (b) the Top-up Tax Percentage for the Constituent Entity's jurisdiction, determined without regard to the Covered Taxes incurred with respect to such Passive Income by the Constituent Entity-owner, multiplied by the amount of the Constituent Entity's Passive Income includible under any Controlled Foreign Company Tax Regime or fiscal transparency rule.

Any Covered Taxes of the Constituent Entity-owner incurred with respect to such Passive Income that remain after the application of this Article shall not be allocated under Article 4.3.2(c) or (d).

4.3.4. Where the GloBE Income of a Permanent Establishment is treated as GloBE Income of the Main Entity pursuant to Article 3.4.5, any Covered Taxes arising in the location of the Permanent Establishment and associated with such income are treated as Covered Taxes of the Main Entity up to an amount not exceeding such income multiplied by the highest corporate tax rate on ordinary income in the jurisdiction where the Main Entity is located.

Article 4.4. Mechanism to address temporary differences

4.4.1. The Total Deferred Tax Adjustment Amount for a Constituent Entity for the Fiscal Year is equal to the deferred tax expense accrued in its financial accounts if the applicable tax rate is below the Minimum Rate or, in any other case, such deferred tax expense recast at the Minimum Rate, with respect to Covered Taxes for the Fiscal Year subject to the adjustments set forth in Articles 4.4.2 and 4.4.3 and the following exclusions:

- (a) The amount of deferred tax expense with respect to items excluded from the computation of GloBE Income or Loss under Chapter 3;
- (b) The amount of deferred tax expense with respect to Disallowed Accruals and Unclaimed Accruals;
- (c) The impact of a valuation adjustment or accounting recognition adjustment with respect to a deferred tax asset;
- (d) The amount of deferred tax expense arising from a re-measurement with respect to a change in the applicable domestic tax rate; and
- (e) The amount of deferred tax expense with respect to the generation and use of tax credits.

4.4.2. The Total Deferred Tax Adjustment Amount is adjusted as follows:

- (a) Increased by the amount of any Disallowed Accrual or Unclaimed Accrual paid during the Fiscal Year;
- (b) Increased by the amount of any Recaptured Deferred Tax Liability determined in a preceding Fiscal Year which has been paid during the Fiscal Year; and
- (c) Reduced by the amount that would be a reduction to the Total Deferred Tax Adjustment Amount due to recognition of a loss deferred tax asset for a current year tax loss, where a loss deferred tax asset has not been recognised because the recognition criteria are not met.

4.4.3. A deferred tax asset that has been recorded at a rate lower than the Minimum Rate may be recast at the Minimum Rate in the Fiscal Year such deferred tax asset is recorded, if the taxpayer can demonstrate that the deferred tax asset is attributable to a GloBE Loss. The Total Deferred Tax Adjustment Amount is reduced by the amount that a deferred tax asset is increased due to being recast under this Article.

4.4.4. To the extent a deferred tax liability, that is not a Recapture Exception Accrual, is taken into account under this Article and such amount is not paid within the five subsequent Fiscal Years, the amount must be recaptured pursuant to this article. The Amount of the Recaptured Deferred Tax Liability determined for the current Fiscal Year shall be treated as a reduction to Covered Taxes in the fifth preceding Fiscal Year and the Effective Tax Rate and Top-up Tax of such Fiscal Year shall be recalculated under the rules of Article 5.4.1. The Recaptured Deferred Tax Liability for the current Fiscal Year is the amount of the increase in a category of deferred tax liability that was included in the Total Deferred Tax Adjustment Amount in the fifth preceding Fiscal Year that has not reversed by the end of the last day of the current Fiscal Year, unless such amount relates to a Recapture Exception Accrual as set forth in Article 4.4.5.

4.4.5. Recapture Exception Accrual means the tax expense accrued attributable to changes in associated deferred tax liabilities, in respect of:

- (a) Cost recovery allowances on tangible assets
- (b) The cost of a licence or similar arrangement from the government for the use of immovable

property or exploitation of natural resources that entails significant investment in tangible assets;

- (c) Research and development expenses;
- (d) De-commissioning and remediation expenses;
- (e) Fair value accounting on unrealised net gains;
- (f) Foreign currency exchange net gains;
- (g) Insurance reserves and insurance policy deferred acquisition costs;
- (h) Gains from the sale of tangible property located in the same jurisdiction as the Constituent Entity that are reinvested in tangible property in the same jurisdiction; and
- (i) Additional amounts accrued as a result of accounting principle changes with respect to categories (a) through (h).

4.4.6. Disallowed Accrual means:

- (a) Any movement in deferred tax expense accrued in the financial accounts of a Constituent Entity which relates to an uncertain tax position; and
- (b) Any movement in deferred tax expense accrued in the financial accounts of a Constituent Entity which relates to distributions from a Constituent Entity.

4.4.7. Unclaimed Accrual means any increase in a deferred tax liability recorded in the financial accounts of a Constituent Entity for a Fiscal Year that is not expected to be paid within the time period set forth in Article 4.4.4 and for which the Filing Constituent Entity makes an Annual Election not to include in Total Deferred Tax Adjustment Amount for such Fiscal Year.

Article 4.5. The GloBE Loss Election

4.5.1. In lieu of applying the rules set forth in Article 4.4, a Filing Constituent Entity may make a GloBE Loss Election for a jurisdiction. When a GloBE Loss Election is made for a jurisdiction, a GloBE Loss Deferred Tax Asset is established in each Fiscal Year in which there is a Net GloBE Loss for the jurisdiction. The GloBE Loss Deferred Tax Asset is equal to the Net GloBE Loss in a Fiscal Year for the jurisdiction multiplied by the Minimum Rate.

4.5.2. The balance of the GloBE Loss Deferred Tax Asset is carried forward to subsequent Fiscal Years, reduced by the amount of GloBE Loss Deferred Tax Asset used in a Fiscal Year.

4.5.3. The GloBE Loss Deferred Tax Asset must be used in any subsequent Fiscal Year in which there is Net GloBE Income for the jurisdiction in an amount equal to the lower of the Net GloBE Income multiplied by the Minimum Rate or the amount of available GloBE Loss Deferred Tax Asset.

4.5.4. If the GloBE Loss Election is subsequently revoked, any remaining GloBE Loss Deferred Tax Asset is reduced to zero, effective as of the first day of the first Fiscal Year in which the GloBE Loss Election is no longer applicable.

4.5.5. The GloBE Loss Election must be filed with the first GloBE Information Return of the MNE Group that includes the jurisdiction for which the election is made. A GloBE Loss Election cannot be made for a jurisdiction with an Eligible Distribution Tax System as defined in Article 7.3.

4.5.6. A Flow-through Entity that is a UPE of an MNE Group may make a GloBE Loss Election under this Article. When such an election is made, the GloBE Loss Deferred Tax Asset shall be calculated in accordance with Articles 4.5.1 to 4.5.5, however, the GloBE Loss Deferred Tax Asset

shall be calculated with reference to the GloBE Loss of the Flow-through Entity after reduction in accordance with Article 7.1.2.

Article 4.6. Post-filing Adjustments and Tax Rate Changes

4.6.1. An adjustment to a Constituent Entity's liability for Covered Taxes for a previous Fiscal Year recorded in the financial accounts shall be treated as an adjustment to Covered Taxes in the Fiscal Year in which the adjustment is made, unless the adjustment relates to a Fiscal Year in which there is a decrease in Covered Taxes for the jurisdiction. In the case of a decrease in Covered Taxes included in the Constituent Entity's Adjusted Covered Taxes for a previous Fiscal Year, the Effective Tax Rate and Top-up Tax for such Fiscal Year must be recalculated under Article 5.4.1. In the Article 5.4.1 recalculations, the Adjusted Covered Taxes determined for the Fiscal Year shall be reduced by the amount of the decrease in Covered Taxes and GloBE Income determined for the Fiscal Year and any intervening Fiscal Years shall be adjusted as necessary and appropriate. A Filing Constituent Entity may make an Annual Election to treat an immaterial decrease in Covered Taxes as an adjustment to Covered Taxes in the Fiscal Year in which the adjustment is made. An immaterial decrease in Covered Taxes is an aggregate decrease of less than EUR 1 million in the Adjusted Covered Taxes determined for the jurisdiction for a Fiscal Year.

4.6.2. The amount of deferred tax expense resulting from a reduction to the applicable domestic tax rate shall be treated as an adjustment to a Constituent Entity's liability for Covered Taxes claimed under Article 4.1 for a previous Fiscal Year when such reduction results in the application of a rate that is less than the Minimum Rate.

4.6.3. The amount of deferred tax expense, when paid, that has resulted from an increase to the applicable domestic tax rate shall be treated as an adjustment under Article 4.6.1 to a Constituent Entity's liability for Covered Taxes claimed under Article 4.1 for a previous Fiscal Year when such amount was originally recorded at a rate less than the Minimum Rate. This adjustment is limited to an amount that is equal to an increase of deferred tax expense up to such deferred tax expense recast at the Minimum Rate.

4.6.4. If more than EUR 1 million of the amount accrued by a Constituent Entity as current tax expense and included in Adjusted Covered Taxes for a Fiscal Year is not paid within three years of the last day of such year, the Effective Tax Rate and Top-up Tax for the Fiscal Year in which the unpaid amount was claimed as a Covered Tax must be recalculated in accordance with Article 5.4.1 by excluding such unpaid amount from Adjusted Covered Taxes.

5 Computation of Effective Tax Rate and Top-up Tax

Operation of the rules in this chapter

Under this chapter the Top-up Tax of each Low-Taxed Constituent Entity is determined:

- by aggregating each Constituent Entity's GloBE Income or Loss, determined under Chapter 3, and Adjusted Covered Taxes, determined under Chapter 4, with those of other Constituent Entities located in the same jurisdiction to determine an Effective Tax Rate for the jurisdiction;
- by identifying which jurisdiction is a Low-Tax Jurisdiction (i.e. has an Effective Tax Rate that is below the Minimum Rate);
- by computing a jurisdictional Top-Up Tax Percentage for each Low-Tax Jurisdiction;
- by applying the Substance-based Income Exclusion to the Net GloBE Income in the Low-Tax Jurisdiction to determine the Excess Profits in that jurisdiction;
- by multiplying the Top-up Tax percentage by such Excess Profit and reducing the result by the amount of any Qualified Domestic Minimum Top-up Tax to determine the Top-Up Tax for each Low-Tax Jurisdiction; and
- by allocating such Top-up Taxes to the Constituent Entities in the Low-Tax Jurisdiction in proportion to their GloBE Income.

The resulting Top-up Tax of each Low Tax Constituent Entity is then charged to a Parent Entity or to Constituent Entities located in a UTPR Jurisdiction under Chapter 2.

This chapter also includes a *de minimis* exclusion for the Constituent Entities located in the same jurisdiction when their aggregated revenue and income does not exceed certain thresholds. Special rules are provided in Article 5.6 for calculating the ETR in respect of Minority-Owned Constituent Entities.

Article 5.1. Determination of Effective Tax Rate

5.1.1. The Effective Tax Rate of the MNE Group for a jurisdiction with Net GloBE Income shall be calculated for each Fiscal Year. The Effective Tax Rate of the MNE Group for a jurisdiction is equal to the sum of the Adjusted Covered Taxes of each Constituent Entity located in the jurisdiction divided by the Net GloBE Income of the jurisdiction for the Fiscal Year. For purposes of Chapter 5, each Stateless Constituent Entity shall be treated as a single Constituent Entity located in a separate jurisdiction.

5.1.2. The Net GloBE Income of a jurisdiction for a Fiscal Year is the positive amount, if any, computed in accordance with the following formula:

Net GloBE Income = GloBE Income of all Constituent Entities – GloBE Losses of all Constituent Entities

Where:

- (a) the GloBE Income of all Constituent Entities is the sum of the GloBE Income of all Constituent Entities located in the jurisdiction determined in accordance with Chapter 3 for the Fiscal Year; and
- (b) the GloBE Losses of all Constituent Entities is the sum of the GloBE Losses of all Constituent Entities located in the jurisdiction determined in accordance with Chapter 3 for the Fiscal Year.

5.1.3. Adjusted Covered Taxes and GloBE Income or Loss of Constituent Entities that are Investment Entities are excluded from the determination of the Effective Tax Rate in Article 5.1.1 and the determination of Net GloBE Income in Article 5.1.2.

Article 5.2. Top-up Tax

5.2.1. The Top-up Tax Percentage for a jurisdiction for a Fiscal Year shall be the positive percentage point difference, if any, computed in accordance with the following formula:

$$\text{Top up Tax Percentage} = \text{Minimum Rate} - \text{Effective Tax Rate}$$

Where the Effective Tax Rate is the Effective Tax Rate determined in accordance with Article 5.1 for the jurisdiction for the Fiscal Year.

5.2.2. The Excess Profit for the jurisdiction for the Fiscal Year is the positive amount, if any, computed in accordance with the following formula:

$$\text{Excess Profit} = \text{Net GloBE Income} - \text{Substance based Income Exclusion}$$

Where:

- (a) The Net GloBE Income is the Net GloBE Income determined under Article 5.1.2 for the jurisdiction for the Fiscal Year; and
- (b) The Substance-based Income Exclusion is the Substance-based Income Exclusion determined under Article 5.3 for the jurisdiction for the Fiscal Year (if any).

5.2.3. The Jurisdictional Top-up Tax for a jurisdiction for a Fiscal Year is equal to the positive amount, if any, computed in accordance with the following formula:

$$\text{Jurisdictional Top up Tax}$$

$$= (\text{Top up Tax Percentage} \times \text{Excess Profit}) + \text{Additional Current Top up Tax} - \text{Domestic Top up Tax}$$

Where:

- (a) The Top-up Tax Percentage is percentage point difference determined in accordance with Article 5.2.1 for the jurisdiction for the Fiscal Year;
- (b) The Excess Profit is the Excess Profit determined in accordance with Article 5.2.2 for the jurisdiction for the Fiscal Year;
- (c) The Additional Current Top-up Tax is the amount determined, or treated as Additional Current Top-up Tax, under Article 4.1.5 or Article 5.4.1 for the jurisdiction for the Fiscal Year; and
- (d) The Domestic Top-up Tax is the amount payable under a Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax of the jurisdiction for the Fiscal Year.

30 |

5.2.4. Except as provided in Article 5.4.3, the Top-up Tax of a Constituent Entity shall be determined for each Constituent Entity of a jurisdiction that has GloBE Income determined in accordance with Chapter 3 for the Fiscal Year included in the computation of Net GloBE Income of that jurisdiction in accordance with the following formula:

$$\text{Top up Tax of a CE} = \text{Jurisdictional Top up Tax} \times \frac{\text{GloBE Income of the CE}}{\text{Aggregate GloBE Income of all CEs}}$$

Where:

- (a) The Jurisdictional Top-up Tax is the Top-up Tax determined in accordance with Article 5.2.3 for the jurisdiction for the Fiscal Year;
- (b) The GloBE Income of the CE is the GloBE Income of the Constituent Entity determined in accordance with Article 3.2 for the jurisdiction for the Fiscal Year;
- (c) The aggregate GloBE Income of all CEs is the aggregate GloBE Income of all Constituent Entities that have GloBE Income for the Fiscal Year included in the computation of Net GloBE Income in accordance with Article 5.1.2 for the jurisdiction for the Fiscal Year.

5.2.5. If the Jurisdictional Top-up Tax is attributable to a recalculation under the Article 5.4.1 and the jurisdiction does not have Net GloBE Income for the current Fiscal Year, Top-up Tax shall be allocated using the formula in Article 5.2.4 based on the GloBE Income of the Constituent Entities in the Fiscal Years for which the recalculations under Article 5.4.1 were performed.

Article 5.3. Substance-based Income Exclusion

5.3.1. The Net GloBE Income for the jurisdiction shall be reduced by the Substance-based Income Exclusion for the jurisdiction to determine the Excess Profit for purposes of computing the Top-up Tax under Article 5.2. A Filing Constituent Entity of an MNE Group may make an Annual Election not to apply the Substance-based Income Exclusion for a jurisdiction by not computing the exclusion or claiming it in the computation of Top-up Tax for the jurisdiction in the GloBE Information Return(s) filed for the Fiscal Year.

5.3.2. The Substance-based Income Exclusion amount for a jurisdiction is the sum of the payroll carve-out and the tangible asset carve-out for each Constituent Entity, except for Constituent Entities that are Investment Entities, in that jurisdiction.

5.3.3. The payroll carve-out for a Constituent Entity located in a jurisdiction is equal to 5% of its Eligible Payroll Costs of Eligible Employees that perform activities for the MNE Group in such jurisdiction, except Eligible Payroll costs that are:

- (a) capitalised and included in the carrying value of Eligible Tangible Assets;
- (b) attributable to a Constituent Entity's International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income under Article 3.3.5 that is excluded from the computation of GloBE Income or Loss for the Fiscal Year.

5.3.4. The tangible asset carve-out for a Constituent Entity located in a jurisdiction is equal to 5% of the carrying value of Eligible Tangible Assets located in such jurisdiction. Eligible Tangible Assets means:

- (a) property, plant, and equipment located in that jurisdiction;
- (b) natural resources located in that jurisdiction;
- (c) a lessee's right of use of tangible assets located in that jurisdiction; and

- (d) a licence or similar arrangement from the government for the use of immovable property or exploitation of natural resources that entails significant investment in tangible assets.

For this purpose, the tangible asset carve-out computation shall not include the carrying value of property (including land or buildings) that is held for sale, lease or investment. The tangible asset carve-out computation shall not include the carrying value of tangible assets used in the generation of a Constituent Entity's International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income (i.e. ships and other maritime equipment and infrastructure). The carrying value of tangible assets attributable to a Constituent Entity's excess income over the cap for Qualified Ancillary International Shipping Income under Article 3.3.4 shall be included in the tangible asset carve-out computation.

5.3.5. The computation of carrying value of Eligible Tangible Assets for purposes of Article 5.3.4 shall be based on the average of the carrying value (net of accumulated depreciation, amortisation, or depletion and including any amount attributable to capitalisation of payroll expense) at the beginning and ending of the Reporting Fiscal Year as recorded for the purposes of preparing the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity.

5.3.6. For purposes of Articles 5.3.3 and 5.3.4, the Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets of a Constituent Entity that is a Permanent Establishment are those included in its separate financial accounts as determined by Article 3.4.1 and adjusted in accordance with Article 3.4.2, provided that the Eligible Employees and Eligible Tangible Assets are located in the jurisdiction where the Permanent Establishment is located. The Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets of a Permanent Establishment are not taken into account for the Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets of the Main Entity. The Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets of a Permanent Establishment whose income has been wholly or partly excluded in accordance with Articles 3.5.3 and 7.1.4 are excluded from the Substance-based Income Exclusion computations of the MNE Group in the same proportion.

5.3.7. For purposes of Articles 5.3.3 and 5.3.4, Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets of a Flow-through Entity that are not allocated under Article 5.3.6 are allocated as follows:

- (a) if the Financial Accounting Net Income or Loss of the Flow-through Entity has been allocated to the Constituent Entity-owner under Article 3.5.1(b), then the Entity's Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets are allocated in the same proportion to the Constituent Entity-owner provided it is located in the jurisdiction where the Eligible Employees and Eligible Tangible Assets are located;
- (b) if the Flow-through Entity is the Ultimate Parent Entity, then Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets located in the jurisdiction where the Ultimate Parent Entity is located are allocated to it and reduced in proportion to the income that is excluded under Article 7.1.1; and
- (c) all other Eligible Payroll Costs and Eligible Tangible Assets of the Flow-through Entity are excluded from the Substance-based Income Exclusion computations of the MNE Group.

Article 5.4. Additional Current Top-up Tax

5.4.1. If the Effective Tax Rate and Top-up Tax for a prior Fiscal Year is required or permitted to be recalculated pursuant to an ETR Adjustment Article,

- (a) the Effective Tax Rate and Top-Up Tax for the prior Fiscal Year shall be recalculated in accordance with the rules of Article 5.1 through Article 5.3 after taking into account the adjustments to Adjusted Covered Taxes and GloBE Income or Loss required by the

32 |

relevant ETR Adjustment Article; and

- (b) any amount of incremental Top-up Tax resulting from such recalculation shall be treated as Additional Current Top-up Tax under Article 5.2.3 arising in the current Fiscal Year.

5.4.2. If there is Additional Current Top-up Tax attributable to a recalculation under Article 5.4.1 and the jurisdiction does not have Net GloBE Income for the current Fiscal Year, the GloBE Income of each Constituent Entity located in the jurisdiction for purposes of Article 2.2.2 shall be equal to the result of the Top-up Tax allocated to such Entity under Articles 5.2.4 and 5.2.5 divided by the Minimum Rate.

5.4.3. If there is Additional Current Top-up Tax attributable to the operation of Article 4.1.5, the GloBE Income of each Constituent Entity located in the jurisdiction for purposes of Article 2.2.2 shall be equal to the result of the Top-up Tax allocated to such Entity under this Article divided by the Minimum Rate. The amount of Additional Current Top-up Tax allocated to each Constituent Entity for purposes of this Article shall be allocated only to Constituent Entities that record an Adjusted Covered Taxes amount that is less than zero and less than the GloBE Income or Loss of such Constituent Entity multiplied by the Minimum Rate. The allocation shall be made pro-rata based upon the following amount for each of those Constituent Entities:

$$(GloBE\ Income\ or\ Loss\ \times\ Minimum\ Rate) - Adjusted\ Covered\ Taxes$$

5.4.4. If a Constituent Entity is allocated Additional Current top-up Tax pursuant to this Article and Article 5.2.4 such Constituent Entity shall be treated as a Low-Taxed Constituent Entity for the purposes of Chapter 2.

Article 5.5. De minimis exclusion

5.5.1. At the election of the Filing Constituent Entity, and notwithstanding the requirements otherwise provided in Chapter 5, the Top-up Tax for the Constituent Entities located in a jurisdiction shall be deemed to be zero for a Fiscal Year if, for such Fiscal Year:

- (a) the Average GloBE Revenue of such jurisdiction is less than EUR 10 million; and
 (b) the Average GloBE Income or Loss of such jurisdiction is a loss or is less than EUR 1 million.

The election under this Article is an Annual Election.

5.5.2. For purposes of Article 5.5.1, the Average GloBE Revenue (or GloBE Income or Loss) of a jurisdiction is the average of the GloBE Revenue (or GloBE Income or Loss) of the jurisdiction for the current and the two preceding Fiscal Years. If there were no Constituent Entities with GloBE Revenue or GloBE Losses that were located in the jurisdiction in the first or second preceding Fiscal Year, such year or years shall be excluded from the calculation of the Average GloBE Revenue and the Average GloBE Income or Loss of the relevant jurisdiction.

5.5.3. For purposes of Article 5.5.2:

- (a) the GloBE Revenue of a jurisdiction for a Fiscal Year is the sum of the revenue of all Constituent Entities located in the jurisdiction for such Fiscal Year, taking into account the adjustments calculated in accordance with Chapter 3; and
 (b) the GloBE Income or Loss of a jurisdiction for a Fiscal Year is the Net GloBE Income of that jurisdiction, if any, or the Net GloBE Loss of that jurisdiction.

5.5.4. An election under Article 5.5 shall not apply to a Constituent Entity that is a Stateless

Constituent Entity or an Investment Entity and the revenue and GloBE Income or Loss of a Stateless Constituent Entity and of an Investment Entity shall be excluded from the computations in Article 5.5.3.

Article 5.6. Minority-Owned Constituent Entities

5.6.1. The computation of the Effective Tax Rate and Top-up Tax for a jurisdiction in accordance with Chapters 3 to 7, and Article 8.2 with respect to members of a Minority-Owned Subgroup shall apply as if they were a separate MNE Group. The Adjusted Covered Taxes and GloBE Income or Loss of members of a Minority-Owned Subgroup are excluded from the determination of the remainder of the MNE Group's Effective Tax Rate in Article 5.1.1 and Net GloBE Income in Article 5.1.2.

5.6.2. The Effective Tax Rate and Top-up Tax of a Minority-Owned Constituent Entity that is not a member of a Minority-Owned Subgroup is computed on an entity basis in accordance with Chapters 3 to 7, and Article 8.2. The Adjusted Covered Taxes and GloBE Income or Loss of the Minority-Owned Constituent Entity are excluded from the determination of the remainder of the MNE Group's Effective Tax Rate in Article 5.1.1 and Net GloBE Income in Article 5.1.2. This provision does not apply if the Minority-Owned Constituent Entity is an Investment Entity.

6 Corporate Restructurings and Holding Structures

Operation of the rules in this chapter

Chapter 6 contains rules relating to acquisitions, disposals and Joint Ventures.

- Article 6.1 supplements Article 1.1 by providing further rules for applying the consolidated revenue threshold in the case of merger and demerger transactions that took place in the prior four year period.
- Article 6.2 provides special rules for the application of the GloBE Rules that apply when a Constituent Entity enters or leaves an MNE Group during the Fiscal Year.
- Article 6.3 provides special rules for the treatment of transfers of assets and liabilities including as part of a reorganisation.
- Article 6.4 brings certain Joint Ventures within the scope of the GloBE Rules.
- Article 6.5 provides special rules for Multi-Parented MNE Groups.

Article 6.1. Application of Consolidated Revenue Threshold to Group Mergers and Demergers

6.1.1. For the purposes of Article 1.1

- (a) If two or more Groups merge to form a single Group in any of the four Fiscal Years prior to the tested Fiscal Year, then the consolidated revenue threshold of the MNE Group for any Fiscal Year prior to the merger is deemed to be met for that year if the sum of the revenue included in each of their Consolidated Financial Statements for that year is equal to or greater than EUR 750 million.
- (b) Where an Entity that is not a member of any Group (target) merges with an Entity or Group (acquirer) in the tested Fiscal Year and the target or acquirer does not have Consolidated Financial Statements in any of the four Fiscal Years prior to the tested Fiscal Year because it was not a member of any Group in that year, the consolidated revenue threshold of the MNE Group is deemed to be met for that year if the sum of the revenue included in each of their Financial Statements or Consolidated Financial Statements for that year is equal to or greater than EUR 750 million.
- (c) Where a single MNE Group within the scope of the GloBE Rules demerges into two or more Groups (each a demerged Group), the consolidated revenue threshold is deemed to be met by a demerged Group:
 - i. with respect to the first tested Fiscal Year ending after the demerger, if the demerged

Group has annual revenues of EUR 750 million or more in that year;

- ii. with respect to the second to fourth tested Fiscal Years ending after the demerger, if the demerged Group has annual revenues of EUR 750 million or more in at least two of the Fiscal Years following the year of the demerger.

6.1.2. For the purposes of Article 6.1.1 a merger is any arrangement where :

- (a) all or substantially all of the Group Entities of two or more separate Groups are brought under common control such that they constitute Group Entities of a combined Group; or
- (b) an Entity that is not a member of any Group is brought under common control with another Entity or Group such that they constitute Group Entities of a combined Group.

6.1.3. For the purposes of Article 6.1.1 a demerger is any arrangement where the Group Entities of a single Group are separated into two or more Groups that are no longer consolidated by the same Ultimate Parent Entity.

Article 6.2. Constituent Entities joining and leaving an MNE Group

6.2.1. Except to the extent provided in Article 6.2.2, the following provisions apply where an Entity (the target) becomes or ceases to be a Constituent Entity of an MNE Group as a result of a transfer of direct or indirect Ownership Interests in such Entity during the Fiscal Year (the acquisition year):

- (a) where the target joins or leaves a Group or the target becomes the Ultimate Parent Entity of a new Group, the target will be treated as a member of the Group for the purposes of the GloBE Rules if any portion of its assets, liabilities, income, expenses or cash flows are included on a line-by-line basis in the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity in the acquisition year;
- (b) in the acquisition year, an MNE Group shall take into account only the Financial Accounting Net Income or Loss and Adjusted Covered Taxes of the target that are taken into account in the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity for purposes of applying the GloBE Rules;
- (c) in the acquisition year and each succeeding year, the target shall determine its GloBE Income or Loss and Adjusted Covered Taxes using its historical carrying value of the assets and liabilities;
- (d) the computation of the target's Eligible Payroll Costs under Article 5.3.3 shall take into account only those costs reflected in the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity;
- (e) the computation of carrying value of the target's Eligible Tangible Assets for purposes of Article 5.3.4 shall be adjusted proportionally to correspond with the length of the relevant Fiscal Year that the target was a member of the MNE Group;
- (f) with the exception of the GloBE Loss Deferred Tax Asset, the deferred tax assets and deferred tax liabilities of a Constituent Entity that are transferred between MNE Groups shall be taken into account under the GloBE Rules by the acquiring MNE Group in the same manner and to the same extent as if the acquiring MNE Group controlled the Constituent Entity when such assets and liabilities arose;
- (g) deferred tax liabilities of a target that have previously been included in its Total Deferred Tax Adjustment Amount shall be treated as reversed for purposes of applying Article 4.4.4

36 |

by the disposing MNE Group and treated as arising in the acquisition year for purposes of applying Article 4.4.4 by the acquiring MNE Group, except that in such cases any subsequent reduction to Covered Taxes under Article 4.4.4 shall have effect in the year in which the amount is recaptured ; and

- (h) if the target is a Parent Entity and it is a Group Entity of two or more MNE Groups during the acquisition year, it shall apply separately the provisions of the IIR to its Allocable Shares of the Top-up Tax of Low-Taxed Constituent Entities determined for each MNE Group.

6.2.2. For purposes of the GloBE Rules, the acquisition or disposal of a Controlling Interest in a Constituent Entity will be treated as an acquisition or disposal of the assets and liabilities if the jurisdiction in which the target Constituent Entity is located, or in the case of a Tax Transparent Entity, the jurisdiction in which the assets are located, treats the acquisition or disposal of that Controlling Interest in the same or similar manner as an acquisition or disposition of the assets and liabilities and imposes a Covered Tax on the seller based on the difference between the tax basis and the consideration paid in exchange for the Controlling Interest or the fair value of the assets and liabilities.

Article 6.3. Transfer of Assets and Liabilities

6.3.1. In the case of a disposition or acquisition of assets and liabilities, a disposing Constituent Entity will include the gain or loss on disposition in the computation of its GloBE Income or Loss and an acquiring Constituent Entity will determine its GloBE Income or Loss using the acquiring Constituent Entity's carrying value of the acquired assets and liabilities determined under the accounting standard used in preparing Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity.

6.3.2. If the disposition or acquisition of assets and liabilities is part of a GloBE Reorganisation Article 6.3.1 shall not apply and:

- (a) a disposing Constituent Entity will exclude any gain or loss on the disposition from the computation of its GloBE Income or Loss; and
- (b) an acquiring Constituent Entity will determine its GloBE Income or Loss after the acquisition using the disposing Entity's carrying values of the acquired assets and liabilities upon disposition.

6.3.3. If a disposition or acquisition of assets and liabilities is part of a GloBE Reorganisation in which a disposing Constituent Entity recognises Non-qualifying Gain or Loss, Articles 6.3.1 and 6.3.2 shall not apply and:

- (a) the disposing Constituent Entity will include gain or loss on the disposition in its GloBE Income or Loss computation to the extent of the Non-qualifying Gain or Loss; and
- (b) an acquiring Constituent Entity will determine its GloBE Income or Loss after the acquisition using the disposing Entity's carrying value of the acquired assets and liabilities upon disposition adjusted consistent with local tax rules to account for the Non-qualifying Gain or Loss.

6.3.4. At the election of the Filing Constituent Entity, a Constituent Entity of an MNE Group that is required or permitted to adjust the basis of its assets and the amount of its liabilities to fair value for tax purposes in the jurisdiction in which it is located, shall:

- (a) Include in the computation of its GloBE Income or Loss an amount of gain or loss in respect

of each of its assets and liabilities that is equal to:

- i. the difference between the carrying value for financial accounting purposes of the asset or liability immediately before and the fair value of the asset or liability immediately after the date of the event that triggered the tax adjustment (the triggering event);
 - ii. decreased (or increased) by the Non-Qualifying Gain (or Loss), if any, arising in connection with the triggering event;
- (b) use the fair value for financial accounting purposes of the asset or liability immediately after the triggering event to determine GloBE Income or Loss in Fiscal Years ending after the triggering event; and
- (c) include the net total of the amounts determined in 6.3.4(a) in the Constituent Entity's GloBE Income or Loss in one of the following ways:
- i. the net total of the amounts is included in the Fiscal Year in which the triggering event occurs; or
 - ii. an amount equal to the net total of the amounts divided by five is included in the Fiscal Year in which the triggering event occurs and in each of the immediate four subsequent Fiscal Years, unless the Constituent Entity leaves the MNE Group in a Fiscal Year within this period, in which case the remaining amount will be wholly included in that Fiscal Year.

Article 6.4. Joint Ventures

6.4.1. The GloBE Rules shall apply to a Joint Venture and its JV Subsidiaries as follows for each Fiscal Year:

- (a) Chapters 3 to 7, and Article 8.2 shall apply for purposes of computing any Top-Up Tax of the Joint Venture and its JV Subsidiaries as if they were Constituent Entities of a separate MNE Group and as if the Joint Venture was the Ultimate Parent Entity of that Group;
- (b) a Parent Entity that holds directly or indirectly Ownership Interests in the Joint Venture or a JV Subsidiary shall apply the IIR with respect to its Allocable Share of the Top-up Tax of a member of the JV Group in accordance with Article 2.1 to Article 2.3; and
- (c) the JV Group Top-up Tax shall be reduced by each Parent Entity's Allocable Share of the Top-up Tax of each member of the JV Group that is brought into charge under a Qualified IIR under paragraph (b), and any remaining amount shall be added to the Total UTPR Top-up Tax Amount taken into account under Article 2.5.1.

Article 6.5. Multi-Parented MNE Groups

6.5.1. The following provisions apply to Multi-Parented MNE Groups:

- (a) the Entities and Constituent Entities of each Group are treated as members of a single MNE Group for purposes of the GloBE Rules (the Multi-Parented MNE Group);
- (b) an Entity (other than an Excluded Entity) shall be treated as a Constituent Entity if it is consolidated on a line-by-line basis by the Multi-Parented MNE Group or its Controlling Interests are held by Entities in the Multi-Parented MNE Group;

- (c) the Consolidated Financial Statements of the Multi-Parented MNE Group shall be the Consolidated Financial Statements referred to in the definition of Stapled Structure or Dual-listed arrangement (as relevant) prepared under an Acceptable Financial Accounting Standard, which is deemed to be the accounting standard of the Ultimate Parent Entity;
- (d) the Ultimate Parent Entities of the separate Groups that comprise the Multi-Parented MNE Group shall be the Ultimate Parent Entities of the Multi-Parented MNE Group (when applying the GloBE Rules in respect of a Multi-Parented MNE Group, references to an Ultimate Parent Entity shall apply, as required, as if they were references to multiple Ultimate Parent Entities);
- (e) the Parent Entities of the Multi-Parented MNE Group (including each Ultimate Parent Entity) located in [insert name of implementing jurisdiction] shall apply the IIR in accordance with Article 2.1 to Article 2.3 with respect to their Allocable Share of the Top-up Tax of the Low-Taxed Constituent Entity;
- (f) all of the Constituent Entities of the Multi-Parented MNE Group located in [insert name of implementing jurisdiction] shall apply the UTPR in accordance with Article 2.4 to Article 2.6 taking into account the Top-up Tax of each Low-Taxed Constituent Entity of the Multi-Parented MNE Group; and
- (g) the Ultimate Parent Entities are required to submit the GloBE Information Return in accordance with Article 8.1, unless they appoint a single Designated Filing Entity and that return shall include the information concerning each of the Groups that comprise the Multi-Parented MNE Group.

7 Tax neutrality and distribution regimes

Operation of the rules in this chapter

Chapter 7 deals with the application of the GloBE Rules to certain tax neutrality and other distribution regimes.

- Article 7.1 and Article 7.2 provide special rules in relation to Ultimate Parent Entities that are subject to a tax neutrality regime (such as a tax transparency regime or a Deductible Dividend Regime).
- Article 7.3 provides special rules in relation to certain tax regimes that subject an Entity to tax on its earnings when those earnings are distributed or deemed distributed.
- Article 7.4 to Article 7.6 provide special rules in relation to controlled Investment Entities that seek to preserve the tax neutrality of these Entities without giving rise to any leakage under the GloBE Rules.

Article 7.1. Ultimate Parent Entity that is a Flow-through Entity

7.1.1. The GloBE Income for a Fiscal Year of a Flow-through Entity that is the Ultimate Parent Entity of an MNE Group shall be reduced by the amount of GloBE Income attributable to each Ownership Interest if:

- (a) the holder of the Ownership Interest is subject to tax on such income for a taxable period that ends within 12 months of the end of the MNE Group's Fiscal Year and:
 - (i) the holder of the Ownership Interest is subject to tax on the full amount of such income at a nominal rate that equals or exceeds the Minimum Rate; or
 - (ii) it can be reasonably expected that the aggregate amount of Adjusted Covered Taxes of the Ultimate Parent Entity and Taxes of the holder of the Ownership Interest on such income equals or exceeds the amount that results from multiplying the full amount of such income by the Minimum Rate; or
- (b) the holder is a natural person that:
 - (i) is a tax resident in the UPE Jurisdiction; and
 - (ii) holds Ownership Interests that, in the aggregate, are a right to 5% or less of the profits and assets of the Ultimate Parent Entity; or
- (c) the holder is a Governmental Entity, an International Organisation, a Non-profit Organisation, or a Pension Fund that
 - (i) is resident in the UPE Jurisdiction; and

40 |

(ii) holds Ownership Interests that, in the aggregate, are a right to 5% or less of the profits and assets of the Ultimate Parent Entity.

7.1.2. In computing its GloBE Loss for a Fiscal Year, a Flow-through Entity that is the Ultimate Parent Entity of an MNE Group shall reduce its GloBE Loss for such Fiscal Year by the amount of GloBE Loss attributable to each Ownership Interest, except to the extent that the holders of Ownership Interests are not allowed to use the loss in computing their separate taxable income.

7.1.3. A Flow-through Entity that reduces its GloBE Income pursuant to Article 7.1.1 shall reduce its Covered Taxes proportionally.

7.1.4. Articles 7.1.1 through 7.1.3 shall apply to a Permanent Establishment:

- (a) through which a Flow-Through Entity that is the Ultimate Parent Entity of an MNE Group wholly or partly carries out its business; or
- (b) through which the business of a Tax Transparent Entity is wholly or partly carried out if the Ultimate Parent Entity's Ownership Interest in that Tax Transparent Entity is held directly or through a Tax Transparent Structure.

Article 7.2. Ultimate Parent Entity subject to Deductible Dividend Regime

7.2.1. For purposes of computing its GloBE Income or Loss for a Fiscal year, an Ultimate Parent Entity that is subject to a Deductible Dividend Regime shall reduce (but not below zero) its GloBE Income for such Fiscal Year by the amount that is distributed as a Deductible Dividend within 12 months of the end of the Fiscal Year if:

- (a) the dividend is subject to tax in the hands of the dividend recipient for a taxable period that ends within 12 months of the end of the MNE Group's Fiscal Year, and:
 - (i) the dividend recipient is subject to tax on such dividend at a nominal rate that equals or exceeds the Minimum Rate;
 - (ii) it can be reasonably expected that the aggregate amount of Adjusted Covered Taxes of the Ultimate Parent Entity and Taxes paid by the dividend recipient on the dividend income equals or exceeds the amount that results from multiplying the full amount of such income by the Minimum Rate; or
 - (iii) the dividend recipient is a natural person and the dividend is a patronage dividend from a supply Cooperative; or
- (b) the dividend recipient is a natural person that:
 - (i) is a tax resident in the UPE Jurisdiction; and
 - (ii) holds Ownership Interests that, in the aggregate, are a right to 5% or less of the profits and assets of the Ultimate Parent Entity.
- (c) the dividend recipient is resident in the UPE Jurisdiction and is:
 - (i) a Governmental Entity,
 - (ii) an International Organisation,
 - (iii) a Non-profit Organisation or
 - (iv) a Pension Fund that is not a Pension Services Entity.

7.2.2. An Ultimate Parent Entity that reduces its GloBE Income pursuant to Article 7.2.1 shall reduce its Covered Taxes (other than the Taxes for which the dividend deduction was allowed) proportionally and shall reduce its GloBE Income by the same amount.

7.2.3. If the Ultimate Parent Entity holds an Ownership Interest in another Constituent Entity subject to the Deductible Dividend Regime (directly or through a chain of such Constituent Entities), Articles 7.2.1 and 7.2.2 shall apply to each other Constituent Entity in the UPE Jurisdiction that is subject to the Deductible Dividend Regime to the extent that its GloBE Income is further distributed by the Ultimate Parent Entity to recipients that meet the requirements of Article 7.2.1.

7.2.4. Patronage dividends from a supply Cooperative are subject to tax to the extent they reduce an expense or cost that is deductible in the computation of the recipient's taxable income.

Article 7.3. Eligible Distribution Tax Systems

7.3.1. A Filing Constituent Entity may make an annual election with respect to a Constituent Entity that is subject to an Eligible Distribution Tax System to add the amount of Deemed Distribution Tax determined under Article 7.3.2 to Adjusted Covered Taxes for the Fiscal Year. An election under this Article shall apply to all Constituent Entities located in the jurisdiction.

7.3.2. The amount of Deemed Distribution Tax is the lesser of:

- (a) the amount of Adjusted Covered Taxes necessary to increase the Effective Tax Rate computed under Article 5.2.1 for the jurisdiction for the Fiscal Year to the Minimum Rate; or
- (b) the amount of tax that would have been due if the Constituent Entities located in the jurisdiction had distributed all of their income that is subject to the Eligible Distribution Tax Regime during such year.

7.3.3. An annual Deemed Distribution Tax Recapture Account is established for each Fiscal Year in which the election in Article 7.3.1 applies. A Deemed Distribution Tax Recapture Account is increased by the amount of the Deemed Distribution Tax determined under Article 7.3.2 for the jurisdiction for the Fiscal Year for which it was established. At the end of each succeeding Fiscal Year, the outstanding balances of Deemed Distribution Tax Recapture Accounts established for prior Fiscal Years are reduced in chronological order and to the extent thereof, but not below zero:

- (a) first by Taxes paid by the Constituent Entities during the Fiscal Year in relation to actual or deemed distributions;
- (b) then by the amount of any Net GloBE Loss of the jurisdiction multiplied by the Minimum Rate; and
- (c) then by any amount of Recapture Account Loss Carry-forward applied to the current Fiscal Year pursuant to Article 7.3.4.

7.3.4. A Recapture Account Loss Carry-forward shall be established for the jurisdiction when the amount described in Article 7.3.3(b) exceeds the outstanding balance of the Deemed Distribution Tax Recapture Accounts. The Recapture Account Loss Carry-forward shall be in an amount equal to such excess and shall be taken into account in subsequent Fiscal Years as a reduction to Deemed Distribution Tax Recapture Accounts in such Fiscal Years. When such amount is taken into account in a subsequent Fiscal Year, the Recapture Account Loss Carry-forward must be reduced by that amount.

7.3.5. If there is an outstanding balance of a Deemed Distribution Tax Recapture Account (maintained in accordance with Article 7.3.3) on the last day of the fourth Fiscal Year after the Fiscal

42 |

Year for which such account was established, the Effective Tax Rate and Top-up Tax for the Fiscal Year for which the account was established must be recalculated under Article 5.4.1 by treating the balance of the Deemed Distribution Tax Recapture Account as a reduction to the Adjusted Covered Taxes previously determined for such year.

7.3.6. Taxes paid during the Fiscal Year in relation to actual or deemed distributions are not included in Adjusted Covered Taxes to the extent they reduce a Deemed Distribution Tax Recapture Account under Article 7.3.3.

7.3.7. In the Fiscal Year that a Departing Constituent Entity leaves the MNE Group or transfers substantially all of its assets,

- (a) the Effective Tax Rate and Top-up Tax for each preceding year for which a Deemed Distribution Tax Recapture Account is outstanding is re-calculated in accordance with the principles of Article 5.4.1. by treating the balance of the Deemed Distribution Tax Recapture Account as a reduction to the Adjusted Covered Taxes previously determined for such year; and
- (b) any amount of incremental Top-up Tax resulting from such recalculation shall be multiplied by the Disposition Recapture Ratio to determine the Additional Current Top-up Tax for purposes of Article 5.2.3.

7.3.8. The Disposition Recapture Ratio is determined for each Departing Constituent Entity using the following formula:

$$\frac{\text{GloBE Income of the CE}}{\text{Net Income of the jurisdiction}}$$

Where:

- (a) GloBE Income of the CE is the sum of GloBE Income of the Departing Constituent Entity determined in accordance with Chapter 3 for each Fiscal Year corresponding to the Deemed Distribution Tax Recapture Accounts for the jurisdiction; and
- (b) Net Income of the jurisdiction is the sum of the Net GloBE Income of the jurisdiction determined in accordance with Article 5.1.2 for each Fiscal Year corresponding to the Deemed Distribution Tax Recapture Accounts for the jurisdiction.

Article 7.4. Effective Tax Rate Computation for Investment Entities

7.4.1. The rules of Article 7.4 apply to Constituent Entities that meet the definition of an Investment Entity, except Investment Entities that are Tax Transparent Entities or subject to an election under Article 7.5 or Article 7.6.

7.4.2. The Effective Tax Rate for an Investment Entity that is a Constituent Entity shall be calculated separately from the Effective Tax Rate of the jurisdiction in which it is located. The Effective Tax Rate for each such Investment Entity is equal to the Investment Entity's Adjusted Covered Taxes divided by the MNE Group's Allocable Share of the Investment Entity's GloBE Income determined under Chapter 3. If there is more than one Investment Entity located in the jurisdiction, the Adjusted Covered Taxes and the MNE Group's Allocable Share of each Investment Entity's GloBE Income or Loss determined for each such Investment Entity are combined to compute the Effective Tax Rate of all such Investment Entities.

7.4.3. An Investment Entity's Adjusted Covered Taxes is the sum of the Adjusted Covered Taxes determined for the Investment Entity under Article 4.1 attributable to the MNE Group's Allocable Share of the Investment Entity's GloBE Income and the Covered Taxes allocated to the Investment

Entity under Article 4.3. The Investment Entity's Adjusted Covered Taxes does not include any Covered Taxes accrued by the Investment Entity attributable to income that is not part of the MNE Group's Allocable Share of the Investment Entity's GloBE Income.

7.4.4. The MNE Group's Allocable Share of the Investment Entity's GloBE Income is equal to the Allocable Share of the Investment Entity's GloBE Income or Loss that would be determined for the Ultimate Parent Entity in accordance with the rules of Article 2.2.2 taking into account only interests that are not subject to an election under Article 7.5 or Article 7.6.

7.4.5. The Top-up Tax of a Constituent Entity that is an Investment Entity shall be an amount equal to the Top-up Tax Percentage for the Investment Entity multiplied by the excess of the MNE Group's Allocable Share of the Investment Entity's GloBE Income over the Substance-based Income Exclusion for the Investment Entity. The Top-up Tax Percentage for an Investment Entity shall be the percentage point excess, if any, of the Minimum Rate over the Effective Tax Rate of the Investment Entity. If there is more than one Investment Entity located in the jurisdiction, the MNE Group's Allocable Share of the Investment Entity's GloBE Income and the Substance-based Income Exclusion determined for each such Investment Entity are combined to compute the Effective Tax Rate of all such Investment Entities.

7.4.6. The Substance-based Income Exclusion for an Investment Entity shall be determined in accordance with the principles in Article 5.3 without regard to the exception in Article 5.3.2, and by taking into account only Eligible Tangible Assets and Eligible Payroll Costs of Eligible Employees of the Investment Entities reduced in proportion to the MNE Group's Allocable Share of the Investment Entity's GloBE Income to the Investment Entity's total GloBE Income.

Article 7.5. Investment Entity Tax Transparency Election

7.5.1. A Filing Constituent Entity may elect to treat a Constituent Entity that is an Investment Entity or an Insurance Investment Entity as a Tax Transparent Entity if the Constituent Entity-owner is subject to tax in its location under a mark-to-market or similar regime based on the annual changes in the fair value of its Ownership Interest in the Entity and the tax rate applicable to the Constituent Entity-owner with respect to such income equals or exceeds the Minimum Rate. For this purpose, a Constituent Entity that indirectly owns an Ownership Interest in an Investment Entity or Insurance Investment Entity through a direct Ownership Interest in another Investment Entity or Insurance Investment Entity is considered to be subject to tax under a mark-to-market or similar regime with respect to the indirect Ownership Interest in the first-mentioned Entity if it is subject to a mark-to-market or similar regime with respect to the direct Ownership Interest in the second-mentioned Entity.

7.5.2. The election under this Article is a Five-Year Election. If the election is revoked, gain or loss from the disposition of an asset or liability held by the Investment Entity shall be determined based on the fair value of the assets or liabilities on the first day of the revocation year.

Article 7.6. Taxable Distribution Method Election

7.6.1. At the election of the Filing Constituent Entity, a Constituent Entity-owner that is not an Investment Entity may apply the Taxable Distribution Method with respect to its Ownership Interest in a Constituent Entity that is an Investment Entity if the Constituent Entity-owner can be reasonably expected to be subject to tax on distributions from the Investment Entity at a tax rate that equals or exceeds the Minimum Rate.

7.6.2. Under the Taxable Distribution Method:

- (a) distributions and deemed distributions of the Investment Entity's GloBE Income are included in the GloBE Income of the Constituent Entity-owner (other than an Investment Entity) that received the distribution;
- (b) the Local Creditable Tax Gross-up is included in the GloBE Income and Adjusted Covered Taxes of the Constituent Entity-owner (other than an Investment Entity) that received the distribution;
- (c) the Constituent Entity-owner's proportionate share of the Investment Entity's Undistributed Net GloBE Income for the Tested Year is treated as GloBE Income of the Investment Entity for the Reporting Fiscal Year and the result of multiplying the Minimum Rate by such GloBE Income is treated as Top-up Tax of a Low-Tax Constituent Entity in the Fiscal Year for purposes of Chapter 2; and
- (d) the Investment Entity's GloBE Income or Loss for the Fiscal Year and any Adjusted Covered Taxes attributable to such income are excluded from all Effective Tax Rate computations under Chapter 5 and Articles 7.4.2 to 7.4.5, except as provided in paragraph (b).

7.6.3. The Undistributed Net GloBE Income for a Fiscal Year is the amount of the Investment Entity's GloBE Income, if any, for the Tested Year reduced (but not below zero) by:

- (a) any Covered Taxes of the Investment Entity;
- (b) distributions and deemed distributions to shareholders other than Constituent Entities that are Investment Entities in the Testing Period;
- (c) GloBE Losses arising in the Testing Period; and
- (d) Investment Loss Carry-forwards.

7.6.4. Undistributed Net GloBE Income for the Tested Year cannot be reduced by distributions or deemed distributions to the extent that such distributions were treated as a reduction to Undistributed Net GloBE Income of a previous Tested Year. For purposes of computing Undistributed Net GloBE Income, a GloBE Loss is reduced to the extent it reduced Undistributed Net GloBE Income at the end of a previous Fiscal Year. If a GloBE Loss for a Fiscal Year is not reduced to zero before the end of the last Tested Period that includes such Fiscal Year, the remainder becomes an Investment Loss Carry-forward and is reduced in the same manner as a GloBE Loss in subsequent Fiscal Years.

7.6.5. For purposes of Article 7.6,

- (a) the Tested Year is the third year preceding the Reporting Fiscal Year;
- (b) the Testing Period is the period beginning with the first day of the Tested Year and ending with the last day of the Reporting Fiscal Year that the Ownership Interest was held by a Group Entity;
- (c) a deemed distribution arises when a direct or indirect Ownership Interest in the Investment Entity is transferred to a non-Group Entity and is equal to the proportionate share of the Undistributed Net GloBE Income attributable to such Ownership Interest on the date of such transfer (determined without regard to the deemed distribution); and
- (d) the Local Creditable Tax Gross-up is the amount of Covered Taxes incurred by the Investment Entity that is allowed as a credit against the Constituent Entity-owner's tax liability arising in connection with a distribution from the Investment Entity.

7.6.6. The election under this Article is a Five-Year Election. If the election is revoked, Constituent Entity-owner's proportionate share of the Investment Entity's Undistributed Net GloBE

Income for the Tested Year at the end of the Fiscal Year preceding the revocation year is treated as GloBE Income of the Investment Entity for the revocation year and the result of multiplying the Minimum Rate by such GloBE Income is treated as Top-up Tax of a Low-Tax Constituent Entity in the revocation year for purposes of Chapter 2.

8 Administration

Operation of the rules in this chapter

Chapter 8 addresses certain administrative aspects of the GloBE Rules.

- Article 8.1 sets out an MNE Groups obligation to file a standardised information return in each jurisdiction that has introduced the GloBE Rules in order to provide information on the tax calculations made by the MNE under the GloBE Rules.
- Article 8.2 allows for the development of certain safe harbours.
- Article 8.3 facilitates co-ordination between tax administrations in the application of the GloBE Rules through the development Agreed Administrative Guidance.

Article 8.1. Filing obligation

8.1.1. Subject to Article 8.1.2, each Constituent Entity located in [insert name of implementing-Jurisdiction] shall file a GloBE Information Return conforming to the requirements of Articles 8.1.4 to 8.1.6 with the tax administration of [insert name of implementing-Jurisdiction]. The return may be filed by either the Constituent Entity itself or by a Designated Local Entity on its behalf.

8.1.2. A Constituent Entity is not obligated to file a GloBE Information Return with the tax administration of [insert name of implementing-Jurisdiction] if a GloBE Information Return conforming to the requirements of Articles 8.1.4 to 8.1.6 has been filed by either:

- (a) the Ultimate Parent Entity located in a jurisdiction that has a Qualifying Competent Authority Agreement in effect with [insert name of implementing-Jurisdiction] for the Reporting Fiscal Year; or
- (b) the Designated Filing Entity located in a jurisdiction that has a Qualifying Competent Authority Agreement in effect with [insert name of implementing-Jurisdiction] for the Reporting Fiscal Year.

8.1.3. Where Article 8.1.2 applies, a Constituent Entity located in [insert name of implementing-Jurisdiction] or the Designated Local Entity on its behalf, shall notify the tax administration of [insert name of implementing-Jurisdiction] of the identity of the Entity that is filing the GloBE Information Return and the jurisdiction in which it is located.

8.1.4. The GloBE Information Return shall be filed in a standard template that is developed in accordance with the GloBE Implementation Framework and shall include the following information concerning the MNE Group (which shall be specified, expanded or restricted in accordance with the GloBE Implementation Framework including through the development of simplified reporting procedures):

- (a) identification of the Constituent Entities, including their tax identification numbers (if they

- exist), the jurisdiction in which they are located and their status under the GloBE Rules,
- (b) Information on the overall corporate structure of the MNE Group including the Controlling Interests in the Constituent Entities held by other Constituent Entities;
 - (c) the information necessary to compute:
 - i. the Effective Tax Rate for each jurisdiction and the Top-up Tax of each Constituent Entity under Chapter 5;
 - ii. the Top-up Tax of a member of the JV Group under Chapter 6;
 - iii. the allocation of Top-Up Tax under the IIR, and the UTPR Top-Up Tax Amount to each jurisdiction, under Chapter 2;
 - (d) a record of the elections made in accordance with the relevant provisions of the GloBE Rules; and
 - (e) other information that is agreed as part of the GloBE Implementation Framework and is necessary to carry out the administration of the GloBE Rules.

8.1.5. The GloBE Information Return shall apply the definitions and instructions contained in the standard template that is developed in accordance with the GloBE Implementation Framework.

8.1.6. The GloBE Information Return and the notifications pursuant to this Article shall be filed with the tax administration of [insert name of implementing-Jurisdiction] no later than 15 months after the last day of the Reporting Fiscal Year.

8.1.7. The tax administration of [insert name of implementing-Jurisdiction] may modify the information, filing and notification requirements of the GloBE Information Return to align those requirements with those provided under the GloBE Implementation Framework (including the development of simplified reporting procedures).

8.1.8. The laws of [insert name of implementing-Jurisdiction] with respect to penalties, sanctions and the confidentiality of returns and return information shall apply to the GloBE Information Return.

Article 8.2. Safe Harbours

8.2.1. At the election of the Filing Constituent Entity, and notwithstanding Chapter 5, the Top-up Tax for a jurisdiction (the safe harbour jurisdiction) shall be deemed to be zero for a Fiscal Year when the Constituent Entities located in this jurisdiction are eligible for a GloBE Safe Harbour, pursuant to the conditions provided under the GloBE Implementation Framework and applicable for that Fiscal Year.

8.2.2. An election made for a jurisdiction under Article 8.2.1 shall not apply in circumstances where:

- (a) [insert name of implementing-Jurisdiction] could be allocated Top-up Tax under the GloBE Rules if the Effective Tax Rate for the safe harbour jurisdiction computed in accordance with Chapter 5 was below the Minimum Rate; and
- (b) the tax administration of [insert name of implementing-Jurisdiction] notifies the Liable Constituent Entity (or Entities) within 36 months after the filing of the GloBE Information Return of specific facts and circumstances that may have materially affected the eligibility of the Constituent Entities located in the safe harbour jurisdiction for the relevant safe harbour and invites the Liable Constituent Entity (or Entities) to clarify within six months the effect of those facts and circumstances on the eligibility of those Constituent Entities

48 |

for that safe harbour; and

- (c) the Liable Constituent Entity (or Entities) fail(s) to demonstrate within the response period that those facts and circumstances did not materially affect the eligibility of the Constituent Entities for the relevant safe harbour.

Article 8.3. Administrative Guidance

8.3.1. The tax administration of [insert name of implementing-Jurisdiction] shall, subject to any requirements of domestic law, apply the GloBE Rules in accordance with any Agreed Administrative Guidance.

9 Transition rules

Operation of the rules in this chapter

Chapter 9 sets out certain Transitional Rules.

- Article 9.1 provides the transition rules that apply where an MNE Group enters within the scope of the GloBE Rules.
- Article 9.2 modifies the percentages to be applied in the calculation of the Substance-based Income Exclusion under Article 5.3 during a transitional period.
- Article 9.3 provides an exclusion from the UTPR for MNE Groups that are in the initial phase of their international activity.
- Article 9.4 provides transitional relief for filing obligations.

Article 9.1. Tax Attributes Upon Transition

9.1.1. When determining the Effective Tax Rate for a jurisdiction in a Transition Year, and for each subsequent year, the MNE Group shall take into account all of the deferred tax assets and deferred tax liabilities reflected or disclosed in the financial accounts of all of the Constituent Entities in a jurisdiction for the Transition Year. Such deferred tax assets and liabilities must be taken into account at the lower of the Minimum Rate or the applicable domestic tax rate. A deferred tax asset that has been recorded at a rate lower than the Minimum Rate may be taken into account at the Minimum Rate if the taxpayer can demonstrate that the deferred tax asset is attributable to a GloBE Loss. For purposes of applying this Article, the impact of any valuation adjustment, or accounting recognition adjustment with respect to a deferred tax asset is disregarded.

9.1.2. Deferred tax assets arising from items excluded from the computation of GloBE Income or Loss under Chapter 3 must be excluded from the Article 9.1.1 computation when such deferred tax assets are generated in a transaction that takes place after 30 November 2021.

9.1.3. In the case of a transfer of assets between Constituent Entities after 30 November 2021 and before the commencement of a Transition Year, the basis in the acquired assets (other than inventory) shall be based upon the disposing Entity's carrying value of the transferred assets upon disposition with the deferred tax assets and liabilities brought into GloBE determined on that basis.

Article 9.2. Transitional relief for the Substance-based Income Exclusion

9.2.1. For the purposes of applying Article 5.3.3, the value of 5% shall be replaced with the value set out in the table set out below for each Fiscal Year beginning in each of the following calendar years:

Fiscal Year Beginning In	Article 5.3.3 Rate
2023	10%
2024	9.8%
2025	9.6%
2026	9.4%
2027	9.2%
2028	9.0%
2029	8.2%
2030	7.4%
2031	6.6%
2032	5.8%

9.2.2. For the purposes of applying Article 5.3.4, the value of 5% shall be replaced with the value set out in the table set out below for each Fiscal Year beginning in each of the following calendar years:

Fiscal Year Beginning In	Article 5.3.4 Rate
2023	8.0%
2024	7.8%
2025	7.6%
2026	7.4%
2027	7.2%
2028	7.0%
2029	6.6%
2030	6.2%
2031	5.8%
2032	5.4%

Article 9.3. Exclusion from the UTPR of MNE Groups in the initial phase of their international activity

9.3.1. Subject to Article 9.3.4 the Top-up Tax that would otherwise be taken into account under Article 2.5.1 shall be reduced to zero during the initial phase of an MNE Group's international activity, notwithstanding the requirements otherwise provided in Chapter 5.

9.3.2. For the purposes of Article 9.3, an MNE Group is in its initial phase of its international activity if, for a Fiscal Year:

- (a) it has Constituent Entities in no more than six jurisdictions; and
- (b) the sum of the Net Book Values of Tangible Assets of all Constituent Entities located in all jurisdictions other than the Reference Jurisdiction does not exceed EUR 50 million.

9.3.3. For the purposes of Article 9.3.2, the Reference Jurisdiction of an MNE Group is the jurisdiction where the MNE Group has the highest total value of Tangible Assets for the Fiscal Year in which the MNE Group originally comes within the scope of the GloBE Rules. The total value of Tangible Assets in a jurisdiction is the sum of the Net Book Values of all Tangible Assets of all the Constituent Entities of the MNE Group that are located in that jurisdiction.

9.3.4. This Article 9.3 shall not apply for any Fiscal Year that starts later than five years after the first day of the first Fiscal Year when the MNE Group originally came within the scope of the GloBE Rules. For MNE Groups that are in scope of the GloBE Rules when they come into effect, the period of five years will start at the time the UTPR rules come into effect.

9.3.5. [Optional provision] If [insert name of implementing-Jurisdiction] is the Reference

Jurisdiction of the MNE Group pursuant to Article 9.3.3, then Article 9.3.1 shall not apply during the initial phase of that MNE Group's international activity and, during that initial phase:

- (a) [*Optional provision*] the Top-up Tax calculated for a Low-Taxed Constituent Entity that would be taken into account under Article 2.5.1 shall be reduced to zero if that Low-Taxed Constituent Entity is located in the Reference Jurisdiction, notwithstanding the requirements otherwise provided in Chapter 5; and
- (b) the UTPR Percentage of the jurisdictions other than the Reference Jurisdiction is deemed to be zero.

Article 9.4. Transitional relief for filing obligations

9.4.1. Notwithstanding Article 8.1.6, the GloBE Information Return or the notifications pursuant to Article 8.1 shall be filed with the tax administration of [insert name of implementing-Jurisdiction] no later than 18 months after the last day of the Reporting Fiscal Year that is the Transitional Year.

10 Definitions

Operation of the rules in this chapter

Chapter 10 sets out defined terms used elsewhere in the GloBE Rules.

- Article 10.1 sets out general definitions that are used in the GloBE Rules.
- Article 10.2 sets out certain definitions in respect of Flow-through Entities.
- Article 10.3 sets out definitional rules for determining the location of an Entity for the purposes of applying the GloBE Rules.

Article 10.1. Defined Terms

10.1.1. The terms set out below have the following definitions:

Acceptable Financial Accounting Standard means International Financial Reporting Standards (IFRS) and the generally accepted accounting principles of Australia, Brazil, Canada, Member States of the European Union, Member States of the European Economic Area, Hong Kong (China), Japan, Mexico, New Zealand, the People's Republic of China, the Republic of India, the Republic of Korea, Russia, Singapore, Switzerland, the United Kingdom, and the United States of America.

Accrued Pension Expense means the difference between the amount of pension liability expense included in the Financial Accounting Net Income or Loss and the amount contributed to a Pension Fund for the Fiscal Year.

Additional Current Top-up Tax is the amount of tax determined in Article 5.4 and any amount treated as Additional Current Top-up Tax determined under Article 5.4, such as the amount determined under Article 4.1.5 or Article 7.3.

Additional Tier One Capital means an instrument issued by a Constituent Entity pursuant to prudential regulatory requirements applicable to the banking sector that is convertible to equity or written down if a pre-specified trigger event occurs and that has other features which are designed to aid loss absorbency in the event of a financial crisis.

Additions to Covered Taxes is defined in Article 4.1.2.

Adjusted Asset Gain in respect of Aggregate Asset Gain that is subject to an election under Article 3.2.6 means an amount equal to the Aggregate Asset Gain in the Election Year, reduced by any amount of such gain that has been applied against the Net Asset Loss in a prior Loss Year under Article 3.2.6(b) or (c).

Adjusted Covered Taxes is defined in Article 4.1.1.

Aggregate Asset Gain in respect of an election under Article 3.2.6, means the net gain in the Election Year from the disposition of Local Tangible Assets by all Constituent Entities located in the jurisdiction excluding the gain or loss on a transfer of assets between Group Members.

Agreed Administrative Guidance means guidance on the interpretation or administration of the GloBE Rules issued by the Inclusive Framework.

Allocable Share of the Top-up Tax is defined in Article 2.2.1.

Annual Election means an election made by a Filing Constituent Entity and that applies only for the Fiscal Year for which the election is made.

Allocated Asset Gain in respect of an election under Article 3.2.6, means the Adjusted Asset Gain that is allocated to a Fiscal Year in the Lookback Period under Article 3.2.6(d).

Arm's Length Principle means the principle under which transactions between Constituent Entities must be recorded by reference to the conditions that would have been obtained between independent enterprises in comparable transactions and under comparable circumstances.

Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses means foreign currency gains or losses of an entity whose accounting and tax functional currencies are different and that are:

- (a) included in the computation of a Constituent Entity's taxable income or loss and attributable to fluctuations in the exchange rate between its accounting functional currency and its tax functional currency;
- (b) included in the computation of a Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss and attributable to fluctuations in the exchange rate between its tax functional currency and its accounting functional currency;
- (c) included in the computation of a Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss and attributable to fluctuations in the exchange rate between a third foreign currency and its accounting functional currency; and
- (d) attributable to fluctuations in the exchange rate between a third foreign currency and its tax functional currency, whether or not such foreign currency gain or loss is included in taxable income.

The tax functional currency is the functional currency used to determine the Constituent Entity's taxable income or loss for a Covered Tax in the jurisdiction in which it is located. The accounting functional currency is the functional currency used to determine the Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss. A third foreign currency is a currency that is not the Constituent Entity's tax functional currency or accounting functional currency.

Authorised Accounting Body is the body with legal authority in a jurisdiction to prescribe, establish, or accept accounting standards for financial reporting purposes.

Authorised Financial Accounting Standard, in respect of any Entity, means a set of generally acceptable accounting principles permitted by an Authorised Accounting Body in the jurisdiction where that Entity is located.

Average GloBE Income or Loss is defined in Article 5.5.2.

Average GloBE Revenue is defined in Article 5.5.2.

Commentary means the Commentary to the GloBE Rules as developed by the OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting.

Consolidated Financial Statements means:

- (a) the financial statements prepared by an Entity in accordance with an Acceptable Financial Accounting Standard, in which the assets, liabilities, income, expenses and cash flows of that Entity and the Entities in which it has a Controlling Interest are presented as those of a single economic unit;

- (b) where an Entity meets the definition of a Group under Article 1.2.3, the financial statements of the Entity that are prepared in accordance with an Acceptable Financial Accounting Standard;
- (c) where the Ultimate Parent Entity has financial statements described in paragraph (a) or (b) that are not prepared in accordance with an Acceptable Financial Accounting Standard, the financial statements are those that have been prepared subject to adjustments to prevent any Material Competitive Distortions; and
- (d) where the Ultimate Parent Entity does not prepare financial statements described in the paragraphs above, the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity are those that would have been prepared if such Entity were required to prepare such statements in accordance with an Authorised Financial Accounting Standard that is either an Acceptable Financial Accounting Standard or another financial accounting standard that is adjusted to prevent any Material Competitive Distortions.

Constituent Entity (CE) is defined in Article 1.3.1.

Constituent Entity-owner means a Constituent Entity that directly or indirectly owns an Ownership Interest in another Constituent Entity of the same MNE Group.

Controlled Foreign Company Tax Regime means a set of tax rules (other than an IIR) under which a direct or indirect shareholder of a foreign entity (the controlled foreign company or CFC) is subject to current taxation on its share of part or all of the income earned by the CFC, irrespective of whether that income is distributed currently to the shareholder.

Controlling Interest means an Ownership Interest in an Entity such that the interest holder:

- (a) is required to consolidate the assets, liabilities, income, expenses and cash flows of the Entity on a line-by-line basis in accordance with an Acceptable Financial Accounting Standard; or
- (b) would have been required to consolidate the assets, liabilities, income, expenses and cash flows of the Entity on a line-by-line basis if the interest holder had prepared Consolidated Financial Statements.

A Main Entity is deemed to have the Controlling Interests of its Permanent Establishments.

Cooperative means an Entity that collectively markets or acquires goods or services on behalf of its members and that is subject to a tax regime in the jurisdiction in which it is located that is designed to ensure tax neutrality in respect of members' property or services sold through the cooperative and property or services acquired by members through the cooperative.

Covered Taxes is defined in Article 4.2.

Deductible Dividend means, with respect to a Constituent Entity that is subject to a Deductible Dividend Regime,

- (a) a distribution of profits to the holder of an Ownership Interest that is deductible from taxable income of the Constituent Entity under the laws of the jurisdiction in which it is located; or
- (b) a patronage dividend to a member of a Cooperative.

Deductible Dividend Regime means a tax regime designed to yield a single level of taxation on the owners of an Entity through a deduction from the income of the Entity for distributions of profits to the owners. For this purpose, patronage dividends of a Cooperative are treated as distributions to owners. A Deductible Dividend Regime also includes a regime applicable to Cooperatives that exempts the Cooperative from taxation.

Deemed Distribution Tax is defined in Article 7.3.2.

Deemed Distribution Tax Recapture Account means an account maintained in accordance with Article 7.3.3.

Departing Constituent Entity means a Constituent Entity that is subject to an election under Article 7.3.1 and that leaves the MNE Group or transfers substantially all of its assets to a person that is not a Constituent Entity of the same MNE Group located in the same jurisdiction.

Designated Filing Entity means the Constituent Entity, other the Ultimate Parent Entity, that has been appointed by the MNE Group to file the GloBE Information Return on behalf of the MNE Group.

Designated Local Entity means the Constituent Entity of an MNE Group that is located in [insert name of implementing-Jurisdiction] and that has been appointed by the other Constituent Entities located in [insert name of implementing-Jurisdiction] of the MNE Group to file the GloBE Information Return, or to submit the notifications under Article 8.1.3.

Disallowed Accrual is defined in Article 4.4.6.

Disposition Recapture Ratio is defined in Article 7.3.8.

Disqualified Refundable Imputation Tax means any amount of Tax, other than a Qualified Imputation Tax, accrued or paid by a Constituent Entity that is:

- (a) refundable to the beneficial owner of a dividend distributed by such Constituent Entity in respect of that dividend or creditable by the beneficial owner against a tax liability other than a tax liability in respect of such dividend; or
- (b) refundable to the distributing corporation upon distribution of a dividend.

Dual-listed Arrangement means an arrangement entered into by two or more Ultimate Parent Entities of separate Groups, under which:

- (a) the Ultimate Parent Entities agree to combine their business by contract alone;
- (b) pursuant to contractual arrangements the Ultimate Parent Entities will make distributions (with respect to dividends and in liquidation) to their shareholders based on a fixed ratio;
- (c) their activities are managed as a single economic entity under contractual arrangements while retaining their separate legal identities;
- (d) the Ownership Interests in the Ultimate Parent Entities comprising the agreement are quoted, traded or transferred independently in different capital markets; and
- (e) the Ultimate Parent Entities prepare Consolidated Financial Statements in which the assets, liabilities, income, expenses and cash flows of all the Entities of the Groups are presented together as those of a single economic unit and that are required by a regulatory regime to be externally audited.

Effective Tax Rate (ETR) is defined in Article 5.1.1.

Election Year in respect of an Annual Election means the year for which the election is made.

Eligible Distribution Tax System means a corporate income tax system that

- (a) imposes an income tax on the corporation with the tax generally payable only when the corporation distributes profits to shareholders, is deemed to distribute profits to shareholders, or incurs certain non-business expenses;
- (b) imposes tax at a rate equal to or in excess of the Minimum Rate; and
- (c) was in force on or before 1 July 2021.

Eligible Employees means employees, including part-time employees, of a Constituent Entity that is a member of the MNE Group and independent contractors participating in the ordinary operating activities of the MNE Group under the direction and control of the MNE Group.

Eligible Payroll Costs means employee compensation expenditures (including salaries, wages, and other expenditures that provide a direct and separate personal benefit to the employee, such as health insurance and pension contributions), payroll and employment taxes, and employer social security contributions.

Eligible Tangible Assets is defined in Article 5.3.4.

Entity means:

- (a) any legal person (other than a natural person); or
- (b) an arrangement that prepares separate financial accounts, such as a partnership or trust.

ETR Adjustment Article means Article 3.2.6, Article 4.4.4, Article 4.6.1, Article 4.6.4, and Article 7.3.

Excess Profit is defined in Article 5.2.2.

Excluded Dividends means dividends or other distributions received or accrued in respect of an Ownership Interest, except for:

- (a) a Short-term Portfolio Shareholding, and
- (b) an Ownership Interest in an Investment Entity that is subject to an election under Article 7.6.

Excluded Entity is defined in Article 1.5.1 and Article 1.5.2.

Excluded Equity Gain or Loss means the gain, profit or loss included in the Financial Accounting Net Income or Loss of the Constituent Entity arising from:

- (a) gains and losses from changes in fair value of an Ownership Interest, except for a Portfolio Shareholding;
- (b) profit or loss in respect of an Ownership Interest included under the equity method of accounting; and
- (c) gains and losses from disposition of an Ownership Interest, except for a disposition of a Portfolio Shareholding.

Filing Constituent Entity is an Entity filing the GloBE Information Return in accordance with Article 8.1.

Financial Accounting Net Income or Loss is defined in Article 3.1.2.

Fiscal Year means an accounting period with respect to which the Ultimate Parent Entity of the MNE Group prepares its Consolidated Financial Statements. In the case of Consolidated Financial Statements as defined in paragraph (d) of its definition, Fiscal Year means the calendar year.

Five-Year Election means an election made by a Filing Constituent Entity with respect to a Fiscal Year (the election year) that cannot be revoked with respect to the election year or the four succeeding Fiscal Years. If a Five-Year Election is revoked with respect to a Fiscal Year (the revocation year), a new election cannot be made with respect to the four Fiscal Years succeeding the revocation year.

General Government means the central administration, agencies whose operations are under its effective control, state and local governments and their administrations.

GloBE Implementation Framework means the procedures to be developed by the Inclusive Framework on BEPS in order to develop administrative rules, guidance, and procedures that will facilitate the coordinated implementation of the GloBE Rules.

GloBE Income of all Constituent Entities is defined in Article 5.1.2(a)

GloBE Income or Loss of a Constituent Entity is defined in Article 3.1.1.

GloBE Information Return means that standardized return to be developed in accordance with the GloBE Implementation Framework that contains the information described in Article 8.1.4.

GloBE Loss Deferred Tax Asset is defined in Article 4.5.

GloBE Loss Election is defined in Article 4.5.1.

GloBE Losses of all Constituent Entities is defined in Article 5.1.2(b).

GloBE Reorganisation means a transformation or transfer of assets and liabilities such as in a merger, demerger, liquidation, or similar transaction where:

- (a) the consideration for the transfer is, in whole or in significant part, equity interests issued by the acquiring Constituent Entity or by a person connected with the acquiring Constituent Entity, or, in the case of a liquidation, equity interests of the target (or, when no consideration is provided, where the issuance of an equity interest would have no economic significance);
- (b) the disposing Constituent Entity's gain or loss on those assets is not subject to tax, in whole or in part; and
- (c) the tax laws of the jurisdiction in which the acquiring Constituent Entity is located require the acquiring Constituent Entity to compute taxable income after the disposition or acquisition using the disposing Constituent Entity's tax basis in the assets, adjusted for any Non-qualifying Gain or Loss on the disposition or acquisition.

GloBE Revenue is defined in Article 5.5.3(a) for the purposes of Article 5.5.2.

GloBE Rules means this set of rules as developed by the OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting.

GloBE Safe Harbour means the exception provided in Article 8.2.1 to facilitate compliance by MNEs and administration by tax authorities. The conditions under which the Constituent Entities of an MNE Group located in a jurisdiction are eligible to the GloBE Safe Harbour will be established in accordance with a common and agreed process to be defined as part of the work undertaken by the Inclusive Framework on BEPS to develop the GloBE Implementation Framework.

Governmental Entity means an Entity that meets all of the following criteria set out in paragraphs (a) to (d) below:

- (a) it is part of or wholly-owned by a government (including any political subdivision or local authority thereof);
- (b) it has the principal purpose of:
 - (i) fulfilling a government function; or
 - (ii) managing or investing that government's or jurisdiction's assets through the making and holding of investments, asset management, and related investment activities for the government's or jurisdiction's assets;

and does not carry on a trade or business;

- (c) it is accountable to the government on its overall performance, and provides annual information reporting to the government; and
- (d) its assets vest in such government upon dissolution and to the extent it distributes net earnings, such net earnings are distributed solely to such government with no portion of its net earnings inuring to the benefit of any private person.

Group is defined in Article 1.2.2 and 1.2.3.

Group Entity, in respect of any Entity or Group, means an Entity that is a member of the same Group.

High-Tax Counterparty means a Constituent Entity that is located in a jurisdiction that is not a Low-Tax Jurisdiction or that is located in a jurisdiction that would not be a Low-Tax Jurisdiction if its ETR were determined without regard to any income or expense accrued by that Entity in respect of an Intragroup Financing Arrangement.

IFRS means the International Financial Reporting Standards.

IIR means the rules set out in Article 2.1 to Article 2.3.

Included Revaluation Method Gain or Loss means the net gain or loss, increased or decreased by any associated Covered Taxes, for the Fiscal Year in respect of all property, plant and equipment that arises under an accounting method or practice that:

- (a) periodically adjusts the carrying value of such property to its fair value;
- (b) records the changes in value in Other Comprehensive Income; and
- (c) does not subsequently report the gains or losses recorded in Other Comprehensive Income through profit and loss.

Insurance Investment Entity means an Entity that would meet the definition of an Investment Fund or a Real Estate Investment Vehicle except that it is established in relation to liabilities under an insurance or annuity contract and is wholly-owned by an Entity that is subject to regulation in its location as an insurance company.

Intermediate Parent Entity means a Constituent Entity (other than a Ultimate Parent Entity, Partially-Owned Parent Entity, Permanent Establishment, or Investment Entity) that owns (directly or indirectly) an Ownership Interest in another Constituent Entity in the same MNE Group.

International Organisation means any intergovernmental organisation (including a supranational organisation) or wholly-owned agency or instrumentality thereof that meets all of the criteria set out in paragraphs (a) to (c) below:

- (a) it is comprised primarily of governments;
- (b) it has in effect a headquarters or substantially similar agreement (for example, arrangements that entitle the organisation's offices or establishments in the jurisdiction (e.g. a subdivision, or a local, or regional office) to privileges and immunities) with the jurisdiction in which it is established; and
- (c) law or its governing documents prevent its income inuring to the benefit of private persons.

International Shipping Income is defined in Article 3.3.2.

Intragroup Financing Arrangement means any arrangement entered into between two or more members of the MNE Group whereby a High Tax Counterparty directly or indirectly provides credit or otherwise makes an investment in a Low Tax Entity.

Investment Entity means:

- (a) an Investment Fund or a Real Estate Investment Vehicle;
- (b) an Entity that is at least 95% owned directly by an Entity described in paragraph (a) or through a chain of such Entities and that operates exclusively or almost exclusively to hold assets or invest funds for the benefit of such Investment Entities; and
- (c) an Entity where at least 85% of the value of the Entity is owned by an Entity referred to in paragraph (a) provided that substantially all of the Entity's income is Excluded Dividends or

Excluded Equity Gain or Loss that is excluded from the computation of GloBE Income or Loss in accordance with Articles 3.2.1 (b) or (c).

Investment Fund means an Entity that meets all of the criteria set out in paragraphs (a) to (g) below:

- (a) it is designed to pool assets (which may be financial and non-financial) from a number of investors (some of which are not connected);
- (b) it invests in accordance with a defined investment policy;
- (c) it allows investors to reduce transaction, research, and analytical costs, or to spread risk collectively;
- (d) it is primarily designed to generate investment income or gains, or protection against a particular or general event or outcome;
- (e) investors have a right to return from the assets of the fund or income earned on those assets, based on the contributions made by those investors;
- (f) the Entity or its management is subject to a regulatory regime in the jurisdiction in which it is established or managed (including appropriate anti-money laundering and investor protection regulation); and
- (g) it is managed by investment fund management professionals on behalf of the investors.

Joint Venture (JV) means an Entity whose financial results are reported under the equity method in the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity provided that the Ultimate Parent Entity holds directly or indirectly at least 50% of its Ownership Interests. A Joint Venture does not include:

- (a) an Ultimate Parent Entity of an MNE Group that is subject to the GloBE Rules;
- (b) an Excluded Entity as defined by Article 1.5.1;
- (c) an Entity whose Ownership Interest held by the MNE Group are held directly through an Excluded Entity referred in Article 1.5.1 and the Entity:
 - (i) operates exclusively or almost exclusively to hold assets or invest funds for the benefit of its investors;
 - (ii) carries out activities that are ancillary to those carried out by the Excluded Entity; or
 - (iii) substantially all of its income is excluded from the computation of GloBE Income or Loss in accordance with Articles 3.2.1(b) and (c).
- (d) an Entity that is held by an MNE Group composed exclusively of Excluded Entities; or
- (e) a JV Subsidiary.

JV Group means a Joint Venture and its JV Subsidiaries.

JV Group Top-up Tax means the Ultimate Parent Entity's Allocable Share of the Top-up Tax of all members of the JV Group.

JV Subsidiary means an Entity whose assets, liabilities, income, expenses and cash flows are consolidated by a Joint Venture under an Acceptable Financial Accounting Standard (or would have been required had it been required to consolidate such items in accordance with an Acceptable Financial Accounting Standard). A Permanent Establishment whose Main Entity is the Joint Venture or a JV Subsidiary shall be treated as a separate JV Subsidiary.

Liable Constituent Entity (or Entities) means one or several Constituent Entities located in [insert name of implementing-Jurisdiction] that could be liable for Top-up Tax or subject to an adjustment under Chapter 2 if the GloBE Safe Harbour in Article 8.2.1 did not apply.

Local Tangible Asset means immovable property located in the same jurisdiction as the Constituent Entity.

Look-back Period in respect of an election under Article 3.2.6, means the Election Year and the four prior Fiscal Years.

Loss Year in respect of jurisdiction for which the Filing Constituent Entity has made an election under Article 3.2.6, means a Fiscal Year in the Lookback Period for which there is a Net Asset Loss for a Constituent Entity located in that jurisdiction and the total amount of Net Asset Loss of all such Constituent Entities exceeds the total amount of their Net Asset Gain.

Low-Taxed Constituent Entity means a Constituent Entity of the MNE Group that is located in a Low-Tax Jurisdiction or a Stateless Constituent Entity that, in respect of a Fiscal Year, has GloBE Income and is subject to an Effective Tax Rate (as determined under Chapter 5) in that Fiscal Year is lower than the Minimum Rate.

Low-Tax Entity means a Constituent Entity located in a Low Tax Jurisdiction or a jurisdiction that would be a Low-Tax Jurisdiction if the Effective Tax Rate for the jurisdiction were determined without regard to any income or expense accrued by that Entity in respect of an Intragroup Financing Arrangement.

Low-Tax Jurisdiction, in respect of an MNE Group in any Fiscal Year, means a jurisdiction where the MNE Group has Net GloBE Income and is subject to an Effective Tax Rate (as determined under Chapter 5) in that period that is lower than the Minimum Rate.

Main Entity, in respect of a Permanent Establishment, is the Entity that includes the Financial Accounting Net Income or Loss of the Permanent Establishment in its financial statements.

Material Competitive Distortion in respect of the application of a specific principle or procedure under a set of generally accepted accounting principles means an application that results in an aggregate variation greater than EUR 75 million in a Fiscal Year as compared to the amount that would have been determined by applying the corresponding IFRS principle or procedure. Where the application of a specific principle or procedure results in a Material Competitive Distortion, the accounting treatment of any item or transaction subject to that principle or procedure must be adjusted to conform to the treatment required for the item or transaction under IFRS in accordance with any Agreed Administrative Guidance.

Minimum Rate means fifteen percent (15%).

Minority-Owned Constituent Entity means a Constituent Entity where the Ultimate Parent Entity has a direct or indirect Ownership Interest in that Entity of 30% or less.

Minority-Owned Parent Entity means a Minority-Owned Constituent Entity that holds, directly or indirectly, the Controlling Interests of another Minority-Owned Constituent Entity, except where the Controlling Interests of the first-mentioned Entity are held, directly or indirectly, by another Minority-Owned Constituent Entity.

Minority-Owned Subgroup means a Minority-Owned Parent Entity and its Minority-Owned Subsidiaries.

Minority-Owned Subsidiary means a Minority-Owned Constituent Entity whose Controlling Interests are held, directly or indirectly, by a Minority-Owned Parent Entity.

MNE Group is defined in Articles 1.2.1.

MNE Group's Allocable Share of the Investment Entity's GloBE Income is defined in Article 7.4.4.

Multi-Parented MNE Group means two or more Groups where:

- (a) the Ultimate Parent Entities of those Groups enter into an arrangement that is a Stapled Structure or a Dual-listed Arrangement; and
- (b) at least one Entity or Permanent Establishment of the combined Group is located in a different

jurisdiction with respect to the location of the other Entities of the combined Group.

Net Asset Gain in respect of an election under Article 3.2.6, means the net gain from the disposition of Local Tangible Assets by a Constituent Entity located in the jurisdiction for which the election was made excluding the gain or loss on a transfer of assets to another Group Member.

Net Asset Loss in respect of a Constituent Entity and a Fiscal Year, means the net loss from the disposition of Local Tangible Assets by that Constituent Entity in that year excluding the gain or loss on a transfer of assets to another Group Member. The amount of Net Asset Loss shall be reduced by the amount of Net Asset Gain or Adjusted Asset Gain which is set-off against such loss pursuant to the application of Article 3.2.6(b) or (c) as a result of a previous election made under Article 3.2.6.

Net Book Value of Tangible Assets means the average of the beginning and end values of Tangible Assets after taking into account accumulated depreciation, depletion, and impairment, as recorded in the financial statements.

Net GloBE Income of a jurisdiction is defined in Article 5.1.2.

Net GloBE Loss of a jurisdiction is the nil or negative amount, if any, computed in accordance with the following formula:

Net GloBE Loss = GloBE Income of all Constituent Entities – GloBE Losses of all Constituent Entities

Where:

- (a) the GloBE Income of all Constituent Entities is the sum of the GloBE Income of all Constituent Entities located in the jurisdiction determined in accordance with Chapter 3 for the Fiscal Year; and
- (b) the GloBE Losses of all Constituent Entities is the sum of the GloBE Losses of all Constituent Entities located in the jurisdiction determined in accordance with Chapter 3 for the Fiscal Year.

Net Taxes Expense means the net amount of:

- (a) any Covered Taxes accrued as an expense and any current and deferred Covered Taxes included in the income tax expense, including Covered Taxes on income that is excluded from the GloBE Income or Loss computation;
- (b) any deferred tax asset attributable to a loss for the Fiscal Year;
- (c) any Qualified Domestic Minimum Top-up Tax accrued as an expense;
- (d) any taxes arising pursuant to the GloBE rules accrued as an expense; and
- (e) any Disqualified Refundable Imputation Tax accrued as an expense.

Non-profit Organisation means an Entity that meets all of the following criteria:

- (a) it is established and operated in its jurisdiction of residence:
 - (i) exclusively for religious, charitable, scientific, artistic, cultural, athletic, educational, or other similar purposes; or
 - (ii) as a professional organisation, business league, chamber of commerce, labour organisation, agricultural or horticultural organisation, civic league or an organisation operated exclusively for the promotion of social welfare;
- (b) substantially all of the income from the activities mentioned in paragraph (a) is exempt from income tax in its jurisdiction of residence;
- (c) it has no shareholders or members who have a proprietary or beneficial interest in its income or assets;

62 |

- (d) the income or assets of the Entity may not be distributed to, or applied for the benefit of, a private person or non-charitable Entity other than:
 - (i) pursuant to the conduct of the Entity's charitable activities;
 - (ii) as payment of reasonable compensation for services rendered or for the use of property or capital; or
 - (iii) as payment representing the fair market value of property which the Entity has purchased, and
- (e) upon termination, liquidation or dissolution of the Entity, all of its assets must be distributed or revert to a Non-profit Organisation or to the government (including any Governmental Entity) of the Entity's jurisdiction of residence or any political subdivision thereof;

but does not include any Entity carrying on a trade or business that is not directly related to the purposes for which it was established.

Non-Qualified Refundable Tax Credit means a tax credit that is not a Qualified Refundable Tax Credit but that is refundable in whole or in part.

Non-qualifying Gain or Loss means the lesser of the gain or loss of the disposing Constituent Entity arising in connection with a GloBE Reorganisation that is subject to tax in the disposing Constituent Entity's location and the financial accounting gain or loss arising in connection with the GloBE Reorganisation.

Number of Employees, for the purposes of the UTPR percentage, means the total number of employees on a full-time equivalent (FTE) basis of all the Constituent Entities resident for tax purposes in the relevant tax jurisdiction. For this purpose, independent contractors participating in the ordinary operating activities of the Constituent Entity are reported as employees. With regard to Permanent Establishments, employees should be allocated to the tax jurisdiction in which the Permanent Establishment is located when the payroll costs of such employees are included in the separate financial accounts of that Permanent Establishment as determined by Article 3.4.1 and adjusted in accordance with 3.4.2. The Number of Employees attributed to the tax jurisdiction of a Permanent Establishment shall not be taken into account for the Number of Employees of the tax jurisdiction of the Main Entity.

OECD Model Tax Convention means the OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

Other Comprehensive Income means items of income and expense that are not recognised in profit or loss as required or permitted by the Authorised Financial Accounting Standard used in the Consolidated Financial Statements. Other Comprehensive Income is usually reported as an adjustment to equity in the statement of financial position (balance sheet).

Ownership Interest means any equity interest that carries rights to the profits, capital or reserves of an Entity, including the profits, capital or reserves of a Main Entity's Permanent Establishment(s).

Parent Entity means an Ultimate Parent Entity that is not an Excluded Entity, an Intermediate Parent Entity, or a Partially-Owned Parent Entity.

Parent Entity's Inclusion Ratio is defined in Article 2.2.2.

Partially-Owned Parent Entity means a Constituent Entity (other than a Ultimate Parent Entity, Permanent Establishment, or Investment Entity) that:

- (a) owns (directly or indirectly) an Ownership Interest in another Constituent Entity of the same MNE Group; and
- (b) has more than 20% of the Ownership Interests in its profits held directly or indirectly by persons that are not Constituent Entities of the MNE Group.

Passive Income means income included in GloBE Income that is:

- (a) a dividend or dividend equivalents;
- (b) interest or interest equivalent;
- (c) rent;
- (d) royalty;
- (e) annuity; or
- (f) net gains from property of a type that produces income described in paragraphs (a) to (e),

but only to the extent a Constituent Entity-owner is subject to tax on such income under a Controlled Foreign Company Tax Regime or as a result of an Ownership Interest in a Hybrid Entity.

Pension Fund means:

- (a) an Entity that is established and operated in a jurisdiction exclusively or almost exclusively to administer or provide retirement benefits and ancillary or incidental benefits to individuals:
 - i. regulated as such by that jurisdiction or one of its political subdivisions or local authorities; or
 - ii. those benefits are secured or otherwise protected by national regulations and funded by a pool of assets held through a fiduciary arrangement or trustor to secure the fulfilment of the corresponding pension obligations against a case of insolvency of the MNE Group; and
- (b) a Pension Services Entity.

Pension Services Entity means an Entity that is established and operated exclusively or almost exclusively:

- (a) to invest funds for the benefit of Entities referred to in paragraph (a) of the definition of Pension Fund; or
- (b) to carry out activities that are ancillary to those regulated activities carried out by the Entities referred to in paragraph (a) of the definition of Pension Fund provided that they are members of the same Group.

Permanent Establishment means:

- (a) a place of business (including a deemed place of business) situated in a jurisdiction and treated as a permanent establishment in accordance with an applicable Tax Treaty in force provided that such jurisdiction taxes the income attributable to it in accordance with a provision similar to Article 7 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital;
- (b) if there is no applicable Tax Treaty in force, a place of business (including a deemed place of business) in respect of which a jurisdiction taxes under its domestic law the income attributable to such place of business on a net basis similar to the manner in which it taxes its own tax residents;
- (c) if a jurisdiction has no corporate income tax system, a place of business (including a deemed place of business) situated in that jurisdiction that would be treated as a permanent establishment in accordance with the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital provided that such jurisdiction would have had the right to tax the income attributable to it in accordance with Article 7 of that model; or
- (d) a place of business (or a deemed place of business) that is not already described in

paragraphs (a) to (c) through which operations are conducted outside the jurisdiction where the Entity is located provided that such jurisdiction exempts the income attributable to such operations.

Policy Disallowed Expenses means:

- (a) expenses accrued by the Constituent Entity for illegal payments, including bribes and kickbacks; and
- (b) expenses accrued by the Constituent Entity for fines and penalties that equal or exceed EUR 50 000 (or an equivalent in the functional currency in which the Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss was calculated).

Portfolio Shareholding means Ownership Interests in an Entity that are held by the MNE Group and that carry rights to less than 10% of the profits, capital, reserves, or voting rights of that Entity at the date of the distribution or disposition.

Prior Period Errors and Changes in Accounting Principles means all changes in the opening equity at the beginning of the Fiscal Year of a Constituent Entity attributable to:

- (a) a correction of an error in the determination of Financial Accounting Net Income in a previous Fiscal Year that affected the income or expenses includible in the computation of GloBE Income or Loss for such Fiscal Year, except to the extent such error correction resulted in a material decrease to a liability for Covered Taxes subject to Article 4.6; or
- (b) a change in accounting principle or policy that affects income or expenses includible in the computation of GloBE Income or Loss.

Qualified Ancillary International Shipping Income is defined in Article 3.3.3.

Qualified Domestic Minimum Top-up Tax means a minimum tax that is included in the domestic law of a jurisdiction and that:

- (a) determines the Excess Profits of the Constituent Entities located in the jurisdiction (domestic Excess Profits) in a manner that is equivalent to the GloBE Rules;
- (b) operates to increase domestic tax liability with respect to domestic Excess Profits to the Minimum Rate for the jurisdiction and Constituent Entities for a Fiscal Year; and
- (c) is implemented and administered in a way that is consistent with the outcomes provided for under the GloBE Rules and the Commentary, provided that such jurisdiction does not provide any benefits that are related to such rules.

A Qualified Domestic Minimum Top-up Tax may compute domestic Excess Profits based on an Acceptable Financial Accounting Standard permitted by the Authorised Accounting Body or an Authorised Financial Accounting Standard adjusted to prevent any Material Competitive Distortions, rather than the financial accounting standard used in the Consolidated Financial Statements.

Qualified IIR means a set of rules equivalent to Article 2.1 to Article 2.3 of the GloBE Rules (including any provisions of the GloBE Rules associated with those articles) that are included in the domestic law of a jurisdiction and that are implemented and administered in a way that is consistent with the outcomes provided for under the GloBE Rules and the Commentary provided that such jurisdiction does not provide any benefits that are related to such rules.

Qualified Imputation Tax means a Covered Tax accrued or paid by a Constituent Entity that is refundable or creditable to the beneficial owner of a dividend distributed by such Constituent Entity (or, in the case of a Covered Tax accrued or paid by a Permanent Establishment, a dividend distributed by the Main Entity) to the extent that the refund is payable, or the credit is provided:

- (a) by a jurisdiction other than the jurisdiction which imposed the Covered Taxes under a foreign tax credit regime;
- (b) to a beneficial owner of the dividend that is subject to tax at a nominal rate that equals or exceeds the Minimum Rate on the dividend on a current basis under the domestic law of the jurisdiction which imposed the Covered Taxes on the Constituent Entity;
- (c) to an individual beneficial owner of the dividend who is tax resident in the jurisdiction which imposed the Covered Taxes on the Constituent Entity and who is subject to tax on the dividends as ordinary income; or
- (d) to a Governmental Entity, an International Organisation, a resident Non-profit Organisation, a resident Pension Fund, a resident Investment Entity that is not a Group Entity, or a resident life insurance company to the extent that the dividends are received in connection with a pension fund business and subject to tax in a similar manner as a dividend received by Pension Fund.

For purposes of paragraph (d), a Non-Profit Organisation or Pension Fund is resident in a jurisdiction if it is created and managed in that jurisdiction, and an Investment Entity is resident in a jurisdiction if it is created and regulated in the jurisdiction. A life insurance company is resident in the jurisdiction in which it is located.

Qualified Refundable Tax Credit means a refundable tax credit designed in a way such that it must be paid as cash or available as cash equivalents within four years from when a Constituent Entity satisfies the conditions for receiving the credit under the laws of the jurisdiction granting the credit. A tax credit that is refundable in part is a Qualified Refundable Tax Credit to the extent it must be paid as cash or available as cash equivalents within four years from when a Constituent Entity satisfies the conditions for receiving the credit under the laws of the jurisdiction granting the credit. A Qualified Refundable Tax Credit does not include any amount of tax creditable or refundable pursuant to a Qualified Imputation Tax or a Disqualified Refundable Imputation Tax.

Qualified UTPR means a set of rules equivalent to Article 2.4 to Article 2.6 of the GloBE Rules (including any provisions of the GloBE Rules associated with those articles) that are included in the domestic law of a jurisdiction and that are implemented and administered in a way that is consistent with the outcomes provided for under the GloBE Rules and the Commentary provided that such jurisdiction does not provide any benefits that are related to such rules.

Qualifying Competent Authority Agreement means a bilateral or multilateral agreement or arrangement between Competent Authorities that provides for the automatic exchange of annual GloBE Information Returns.

Real Estate Investment Vehicle means an Entity the taxation of which achieves a single level of taxation either in its hands or the hands of its interest holders (with at most one year of deferral), provided that that person holds predominantly immovable property and is itself widely held.

Recaptured Deferred Tax Liability is defined in Article 4.4.4.

Recapture Exception Accrual is defined in Article 4.4.5.

Reductions to Covered Taxes is defined in Article 4.1.3.

Reference Jurisdiction is defined in Article 9.3.3.

Reporting Fiscal Year means the Fiscal Year that is the subject of the GloBE Information Return.

Short-term Portfolio Shareholding means a Portfolio Shareholding that has been economically held by the Constituent Entity that receives or accrues the dividends or other distributions for less than one year at the date of the distribution.

Stapled Structure means an arrangement entered into by two or more Ultimate Parent Entities of separate Groups, under which:

- (a) 50% or more of the Ownership Interests in the Ultimate Parent Entities of the separate Groups are by reason of form of ownership, restrictions on transfer, or other terms or conditions combined with each other, and cannot be transferred or traded independently. If the combined Ownership Interests are listed, they are quoted at a single price; and
- (b) one of those Ultimate Parent Entities prepares Consolidated Financial Statements in which the assets, liabilities, income, expenses and cash flows of all the Entities of the Groups are presented together as those of a single economic unit and that are required by a regulatory regime to be externally audited.

Stateless Constituent Entity means a Constituent Entity described in Article 10.3.2(b) and Article 10.3.3(d).

Substance-based Income Exclusion is defined in Article 5.3.

Tangible Assets, for the purposes of the UTPR percentage and for Article 9.3, means the Tangible Assets of all the Constituent Entities resident for tax purposes in the relevant tax jurisdiction. Tangible Assets do not include cash or cash equivalents, intangibles, or financial assets. With regard to Permanent Establishments, Tangible Assets should be allocated to the tax jurisdiction in which the Permanent Establishment is located provided those Tangible Assets are included in the separate financial accounts of that Permanent Establishment as determined by Article 3.4.1 and adjusted in accordance with Article 3.4.2. The Tangible Assets allocated to the tax jurisdiction of a Permanent Establishment shall not be taken into account for the Tangible Assets of the tax jurisdiction of the Main Entity.

Tax means a compulsory unrequited payment to General Government.

Taxable Distribution Method is defined in Article 7.6.2.

Tax Treaty means an agreement for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital.

Tested Year is defined in Article 7.6.5.

Testing Period is defined in Article 7.6.5.

Top-up Tax means the top-up tax computed for the jurisdiction or Constituent Entity pursuant to Article 5.2.

Top-up Tax Percentage is defined in Article 5.2.1.

Total Deferred Tax Adjustment Amount is defined in Article 4.4.1.

Total UTPR Top-up Tax Amount means the total amount of Top-up Tax that is allocable under the UTPR as defined in Article 2.4.1.

Transition Year, for a jurisdiction, means the first Fiscal Year that the MNE Group comes within the scope of the GloBE Rules in respect of that jurisdiction.

Ultimate Parent Entity (UPE) is defined in Article 1.4.

Undistributed Net GloBE Income is defined in Article 7.6.3.

UPE Jurisdiction means the jurisdiction where the Ultimate Parent Entity is located.

UTPR means the rules set out in Article 2.4 to Article 2.6.

UTPR Jurisdiction means a jurisdiction that has a Qualified UTPR in force.

UTPR Percentage means the percentage of Total UTPR Top-up Tax Amount that is allocated to a UTPR Jurisdiction in accordance with the formula provided in 2.6.1.

UTPR Top-up Tax Amount means the amount of Top-up Tax allocated to a UTPR Jurisdiction under the UTPR.

Article 10.2. Definitions of Flow-through Entity, Tax Transparent Entity, Reverse Hybrid Entity, and Hybrid Entity

10.2.1. An Entity is a **Flow-through Entity** to the extent it is fiscally transparent with respect to its income, expenditure, profit or loss in the jurisdiction where it was created unless it is tax resident and subject to a Covered Tax on its income or profit in another jurisdiction.

- (a) A Flow-Through Entity is a **Tax Transparent Entity** with respect to its income, expenditure, profit or loss to the extent that it is fiscally transparent in the jurisdiction in which its owner is located.
- (b) A Flow-Through Entity is a **Reverse Hybrid Entity** with respect to its income, expenditure, profit or loss to the extent that it is not fiscally transparent in the jurisdiction in which the owner is located.

10.2.2. An Entity is treated as fiscally transparent under the laws of a jurisdiction, if that jurisdiction treats the income, expenditure, profit or loss of that Entity as if it were derived or incurred by the direct owner of that Entity in proportion to its interest in that Entity.

10.2.3. An Ownership Interest in an Entity or a Permanent Establishment that is a Constituent Entity shall be treated as held through a **Tax Transparent Structure** if that Ownership Interest is held indirectly through a chain of Tax Transparent Entities.

10.2.4. A Constituent Entity that is not a tax resident and not subject to a Covered Tax or a Qualified Domestic Minimum Top-up Tax based on its place of management, place of creation, or similar criteria shall be treated as a Flow-Through Entity and a Tax Transparent Entity in respect of its income, expenditure, profit or loss to the extent that:

- (a) its owners are located in a jurisdiction that treats the Entity as fiscally transparent;
- (b) it does not have a place of business in the jurisdiction where it was created; and
- (c) the income, expenditure, profit or loss is not attributable to a Permanent Establishment.

10.2.5. An Entity that is treated as a separate taxable person for income tax purposes in the jurisdiction where it is located is a **Hybrid Entity** with respect to its income, expenditure, profit or loss to the extent that it is fiscally transparent in the jurisdiction in which its owner is located.

Article 10.3. Location of an Entity and a Permanent Establishment

10.3.1. The location of an Entity that is not a Flow-through Entity is determined as follows:

- (a) if it is a tax resident in a jurisdiction based on its place of management, place of creation or similar criteria, it is located in that jurisdiction; and
- (b) in other cases, it is located in the jurisdiction in which it was created.

10.3.2. The location of an Entity that is a Flow-through Entity is determined as follows:

- (a) if it is the Ultimate Parent Entity of the MNE Group or it is required to apply an IIR in accordance with Article 2.1, it is located in the jurisdiction where it was created; and
- (b) in other cases, it shall be treated as a stateless Entity.

68 |

10.3.3. The location of a Permanent Establishment is determined as follows:

- (a) if it is described in paragraph (a) of the definition in Article 10.1, is located in the jurisdiction where it is treated as a permanent establishment and is taxed under the applicable Tax Treaty in force;
- (b) if it is described in paragraph (b) of the definition in Article 10.1, is located in the jurisdiction where it is subject to net basis taxation based on its business presence;
- (c) if it is described in paragraph (c) of the definition in Article 10.1, is located in the jurisdiction where it is situated; and
- (d) if it is described in paragraph (d) of the definition in Article 10.1, is considered as a stateless Permanent Establishment.

10.3.4. Where by reason of Article 10.3.1, a Constituent Entity is located in more than one jurisdiction (a dual-located Entity), then its status for purposes of the GloBE Rules shall be determined as follows:

- (a) if it is located in two jurisdictions that have an applicable Tax Treaty in force:
 - (i) it shall be located in the jurisdiction where it is considered as a deemed resident for purposes of the Tax Treaty;
 - (ii) if the Tax Treaty requires the competent authorities to reach a mutual agreement on the deemed residence of the Constituent Entity for purposes of the Tax Treaty and no agreement exists, then paragraph (b) shall apply;
 - (iii) if the Tax Treaty does not provide relief or exemption from tax because the Constituent Entity is a tax resident of both Contracting Parties, then paragraph (b) shall apply;
- (b) if no Tax Treaty applies, then its location shall be determined as follows:
 - (i) it shall be located in the jurisdiction where it paid the greater amount of Covered Taxes for the Fiscal Year, without considering the ones paid in accordance with a Controlled Foreign Company Tax Regime;
 - (ii) if the amount of Covered Taxes paid in both jurisdiction is the same or zero, it shall be located in the jurisdiction where it has the greater amount of Substance-based Income Exclusion computed on an entity basis in accordance with Article 5.3;
 - (iii) if the amount of the Substance-based Income Exclusion in both jurisdictions is the same or zero, then it is considered a Stateless Constituent Entity unless it is the Ultimate Parent Entity of the MNE Group in which case it shall be located in the jurisdiction where it was created.

10.3.5. Where, under Article 10.3.4, a dual-located Entity that is a Parent Entity is located in a jurisdiction where it is not subject to a Qualified IIR, then the other jurisdiction can require such Entity to apply its Qualified IIR unless it is restricted by an applicable Tax Treaty in force.

10.3.6. Where an Entity has changed its location during the Fiscal Year, it shall be located in the jurisdiction where it was located at the beginning of that year.

OECD/G20 BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PROJECT

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)

INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS

A key part of the OECD/G20 BEPS Project is addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy. In October 2021, over 135 jurisdictions joined a ground breaking plan to update key elements of the international tax system which is no longer fit for purpose in a globalised and digitalised economy. The Global Anti-Base Erosion Rules (GloBE) are a key component of this plan and ensure large multinational enterprise pay a minimum level of tax on the income arising in each of the jurisdictions where they operate. More specifically, the GloBE Rules provide for a co-ordinated system of taxation that imposes a top-up tax on profits arising in a jurisdiction whenever the effective tax rate, determined on a jurisdictional basis, is below the minimum rate. This report delineates the scope and sets out the operative provisions and definitions of the GloBE Rules. These rules are intended to be implemented as part of a common approach and to be brought into domestic legislation as from 2022.



For more information:



ctp.contact@oecd.org



www.oecd.org/tax/beps



[@OECDtax](https://twitter.com/OECDtax)



[OECD Tax](https://www.linkedin.com/company/oecd-tax)

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)

Inclusive Framework on BEPS



This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area.

This document was approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 15 December 2022 and prepared for publication by the OECD Secretariat.

Please cite as:

OECD (2022), *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf.

© OECD 2022

The use of this work, whether digital or print, is governed by the Terms and Conditions to be found at www.oecd.org/termsandconditions.

SAFE HARBOURS AND PENALTY RELIEF: GLOBAL ANTI-BASE EROSION RULES (PILLAR TWO) © OECD 2022

Table of contents

Introduction	4
1 Transitional CbCR Safe Harbour	6
Overview	6
Source of information	8
Applicable tests	10
Transition Period	11
Treatment of Certain Entities and Groups	13
2 Permanent Safe Harbour	21
Simplified Calculations Safe Harbour Framework	22
Simplified Calculation for Non-Material Constituent Entities	24
3 Transitional Penalty Relief	29
Overview	29

Introduction

April Public Consultation

1. A public consultation on the GloBE Implementation Framework was held in April 2022. At that public consultation, the Inclusive Framework invited input from stakeholders on the development of simplifications and safe harbours. In response to the request for input, stakeholders raised general concerns about the complexity of some of the calculations and adjustments to financial income and taxes required under the GloBE Rules. In particular, they suggested that the GloBE Rules could impose a disproportionate compliance burden on certain MNEs in respect of their operations in high-tax and other low-risk jurisdictions. Some noted that these issues were likely to be particularly acute in the initial years in which the rules were being introduced as MNEs and tax administrations were coming to terms with the operation of the rules. Accordingly, stakeholders called on the Inclusive Framework to develop a set of safe harbours, which would relieve MNEs from performing full GloBE calculations for low-risk jurisdictions during this initial period. Stakeholders also emphasized that guidance on safe harbours should be developed in time for jurisdictions to incorporate safe harbour requirements into their implementing legislation and filing requirements and for MNEs to build the necessary systems to collect the appropriate data needed for compliance. Stakeholders noted that both safe harbours and simplifications would play an important role in reducing compliance and administration costs and improving tax certainty for MNEs.

Agreed Safe Harbours

2. Building on the input from this public consultation, the Inclusive Framework has agreed on the design of a transitional safe harbour and a regulatory framework for the development of a potential permanent safe harbour as well as a common understanding for a transitional penalty relief regime.

3. The **Transitional CbCR Safe Harbour** described in Chapter 1 is designed as a short-term measure that would effectively exclude an MNE's operations in certain lower-risk jurisdictions from the scope of GloBE in the initial years, thereby providing relief to MNEs in respect of their GloBE compliance obligations as they implement the rules. The safe harbour would allow an MNE to avoid undertaking detailed GloBE calculations in respect of a jurisdiction if it can demonstrate, based on its qualifying CbCR and financial accounting data, that in that jurisdiction it has revenue and income below the de minimis threshold (the de minimis test), an ETR that equals or exceeds an agreed rate (the ETR test), or no excess profits after excluding routine profits (the routine profits test). The Transitional CbCR Safe Harbour uses Revenue and Profit (Loss) before Income Tax from an MNE's CbC Report and income tax expense from an MNE's financial accounts (after eliminating taxes which are not Covered Taxes and Uncertain Tax Positions) to determine whether the MNE's operations in a jurisdiction meet these tests. MNEs would still be required to perform a full Substance-based Income Exclusion (SBIE) calculation to meet the routine profits test.

4. Chapter 2 sets out a framework for the development of a permanent safe harbour that would reduce the number of computations and adjustments an MNE is required to make under the GloBE Rules

or allow the MNE to undertake alternative calculations to demonstrate that no GloBE tax liability arises with respect to a jurisdiction. These **Simplified Calculations Safe Harbours** would permit the MNE to rely on simplified income, revenue, and tax calculations in determining whether it meets the de minimis, routine profits or ETR test under the GloBE Rules. The simplified calculations permitted under this safe harbour would be set out in Administrative Guidance as agreed and issued by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (Inclusive Framework) on an ongoing basis. Chapter 2 provides an example of a Simplified Calculations Safe Harbour that applies to the treatment of **Non-Material Constituent Entities**.

5. Chapter 3 describes the **Transitional Penalty Relief Regime** which is a common understanding that requires a jurisdiction to give careful consideration as to the appropriateness of applying penalties or sanctions where an MNE has taken reasonable measures to ensure the correct application of the GloBE Rules. The proposal is intended to provide a “soft-landing” in the introduction of the GloBE Rules, recognizing that MNEs are more likely to make mistakes in the initial years of the application of the rules.

6. The following chapters set out the criteria that Constituent Entities located in a jurisdiction must meet to be eligible for a GloBE Safe Harbour. Where the relevant tax administration of an implementing jurisdiction considers that there are specific facts and circumstances that may have materially affected the eligibility of the Constituent Entities for the safe harbour, it could challenge the eligibility of such Constituent Entities under Article 8.2.2. For example, the relevant tax administration may do so where it considers that the information reported in relation to the Transitional CbCR Safe Harbour does not accurately reflect the information in the MNE’s Qualified Financial Statements, and further guidance may be developed on the circumstances under which Article 8.2.2 (b) may be applied to ensure the reliability and consistency of the Qualified CbC Reports for purposes of that safe harbour.

Future work

7. While this guidance sets out a transitional safe harbour and a framework for a permanent safe harbour, there may be further opportunities for simplification of the rules, and the Inclusive Framework will continue to explore whether other safe harbours and simplifications can be developed at a future time to supplement those described in this guidance.

8. The work of the Inclusive Framework in developing safe harbours has also included work on a **Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) safe harbour** that would provide compliance simplifications for MNEs operating in jurisdictions that have adopted a QDMTT. A QDMTT Safe Harbour would eliminate the need for an MNE to perform an additional GloBE calculation in addition to the QDMTT calculation required under local law. The Inclusive Framework will consider such a Safe Harbour as part of the Administrative Guidance on the QDMTT.

1 Transitional CbCR Safe Harbour

Transitional CbCR Safe Harbour

1. During the Transition Period, the Top-up Tax in a jurisdiction for a Fiscal Year shall be deemed to be zero where:

- a. the MNE Group reports Total Revenue of less than EUR 10 million and Profit (Loss) before Income Tax of less than EUR 1 million in such jurisdiction on its Qualified CbC Report for the Fiscal Year; or
- b. the MNE Group has a Simplified ETR that is equal to or greater than the Transition Rate in such jurisdiction for the Fiscal Year; or
- c. the MNE Group's Profit (Loss) before Income Tax in such jurisdiction is equal to or less than the Substance-based Income Exclusion amount, for constituent entities resident in that jurisdiction under the CbCR, as calculated under the GloBE Rules.

2. The terms set out above have the following definitions:

Simplified Covered Taxes is a jurisdiction's income tax expense as reported on the MNE Group's Qualified Financial Statements, after eliminating any taxes that are not Covered Taxes and uncertain tax positions reported in the MNE Group's Qualified Financial Statements.

Simplified ETR is calculated by dividing the jurisdiction's Simplified Covered Taxes by its Profit (Loss) before Income Tax as reported on the MNE Group's Qualified CbC Report.

Transition Period covers all of the Fiscal Years beginning on or before 31/12/2026 but not including a Fiscal Year that ends after 30/6/2028.

Transition Rate means:

- (a) 15% for Fiscal Years beginning in 2023 and 2024;
- (b) 16% for Fiscal Years beginning in 2025; and
- (c) 17% for Fiscal Years beginning in 2026.

Overview

9. The safe harbour described in this Chapter is designed to provide transitional relief for MNE Groups in the initial years during which the GloBE Rules come into effect. This safe harbour seeks to ameliorate the immediate compliance difficulties that MNEs will face in building systems to collect the data needed for undertaking full GloBE calculations by limiting the circumstances in which an MNE will be

required to undertake such calculations to a smaller number of higher-risk jurisdictions. The design of the safe harbour is focused on bright-line rules that use readily available and easily verifiable data rather than seeking to achieve a high degree of precision by undertaking the full GloBE calculations for a jurisdiction. The Transitional CbCR Safe Harbour operates through the use of simplified jurisdictional revenue and income information contained in an MNE's Qualified CbC Report, and jurisdictional tax information contained in an MNE's Qualified Financial Statements. It applies to jurisdictions in which Constituent Entities of the MNE are located ("Tested Jurisdiction"). The operation of the safe harbour works as follows.

The MNE Group's Total Revenue and Profit (Loss) before Income Tax for each jurisdiction is extracted directly from the Qualified CbC Report. If a Tested Jurisdiction produces revenue and income that meet the *de minimis* test, then the Tested Jurisdiction qualifies for the safe harbour.

The Tested Jurisdiction can also qualify for the safe harbour if its ETR is equal to or greater than the Transition Rate. The ETR is calculated using Profit (Loss) before Income Tax data from CbCR and the income tax expense reflected in the Qualified Financial Statements. The income tax expense used for the ETR test therefore includes deferred items and does not require any adjustments under GloBE (such as the allocation of CFC or Main Entity taxes), other than the removal of taxes which are not Covered Taxes and Uncertain Tax Positions.

The Tested Jurisdiction can qualify for the Transitional CbCR Safe Harbour if it meets the routine profits test. Under this test, an MNE would calculate the jurisdiction's SBIE in accordance with the GloBE Rules (including the Commentary and any Agreed Administrative Guidance) and compare that to the jurisdiction's Profit (Loss) before Income Tax as reported in the MNE's Qualified CbC Report. If a Tested Jurisdiction's SBIE amount is equal to or exceeds its Profit (Loss) before Income Tax, it means the Tested Jurisdiction is less likely to have Excess Profits on which Top-up Tax could be applied, and the Tested Jurisdiction would qualify for the safe harbour.

10. The Transitional CbCR Safe Harbour applies only where the MNE Group prepares its CbC Report using Qualified Financial Statements (discussed further below). Furthermore, the safe harbour does not apply in certain cases identified further in this chapter where the CbC Report as a whole does not provide a reliable indication of the income of the MNE Group. For example, the safe harbour does not apply where the CbC Report does not include all of the information of a Multi-Parented MNE Group. The safe harbour is also limited to a transitional period that applies to Fiscal Years beginning on or before 31/12/2026 but not including a Fiscal Year that ends after 30/6/2028.

11. If an MNE Group has not applied the Transitional CbCR Safe Harbour with respect to a jurisdiction in a Fiscal Year in which the MNE Group is subject to the GloBE Rules, the MNE Group cannot qualify for that safe harbour for that jurisdiction in a subsequent year. Further detail on the operation of the Transitional Period, including the application of the transition rules under Article 9.1, is set out below.

12. To access the safe harbour, the MNE Group would need to comply with the filing requirements in the GloBE Information Return that are specific to the Transitional CbCR Safe Harbour. For example, a Tested Jurisdiction that would like to apply the routine profits safe harbour would need to include, in its GloBE Information Return, the same information for its SBIE calculation that it would otherwise be required to include if it performed a full SBIE calculation under Article 5.3 of the GloBE Rules.

13. The Transitional CbCR Safe Harbour uses CbCR and financial account information as proxies for determining whether Tested Jurisdictions are likely to have an ETR that is at or above the minimum rate, income and revenue that is less than the *de minimis* threshold, or income that is equal or less than the SBIE amount. Given that they are proxies, the CbCR or financial accounting information may include extraneous items that are out of scope from the GloBE Rules (for example, the income of certain Excluded Entities). However, once it has been determined that a Tested Jurisdiction meets the ETR test, *de minimis* test or routine profits test, then any Constituent Entity that is located in the qualifying Tested Jurisdiction will qualify for the safe harbour in accordance with Article 8.2.

Source of information

Source of Information
<p>1. The terms set out below have the following definitions:</p> <p>Qualified CbC Report means a Country-by-Country Report prepared and filed using Qualified Financial Statements.</p> <p>Total Revenue means an MNE Group's Total Revenues in a jurisdiction as reported on its Qualified CbC Report.</p> <p>Profit (Loss) before Income Tax means an MNE Group's Profit (Loss) before Income Tax in a jurisdiction as reported on its Qualified CbC Report.</p> <p>Qualified Financial Statements means:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) the accounts used to prepare the Consolidated Financial Statements of the UPE (to mirror the requirement under Article 3.1.2); b) separate financial statements of each Constituent Entity provided they are prepared in accordance with either an Acceptable Financial Accounting Standard or an Authorised Financial Accounting Standard if the information contained in such statements is maintained based on that accounting standard and it is reliable; or c) in the case of a Constituent Entity that is not included in an MNE Group's Consolidated Financial Statements on a line-by-line basis solely due to size or materiality grounds, the financial accounts of that Constituent Entity that are used for preparation of the MNE Group's CbC Report.

GloBE Income (Loss) and Revenue

14. The Transitional CbCR Safe Harbour relies on CbCR data as the basis for calculating an MNE's revenue and income on a jurisdictional basis. Because the GloBE Rules and the rules for CbCR have a similar scope, it is expected that MNEs that are subject to the GloBE Rules will generally already be collecting CbCR information. Furthermore, the rules for identifying Constituent Entities and allocating income to a jurisdiction under CbCR are broadly in line with those in the GloBE Rules. On this basis, the CbCR serves as a reasonable proxy for excluding these low-risk jurisdictions from the information collection and compliance requirements of the GloBE Rules. Allowing a CbCR-based safe harbour is expected to provide MNEs with significant compliance savings and a welcome degree of certainty during the Transition Period.

15. The Transitional CbCR Safe Harbour uses the CbC Report as a risk assessment tool to determine whether a top-up tax liability is likely to arise in accordance with the GloBE Rules. The CbC Report must not be used to compute a GloBE tax liability. If the conditions of the safe harbour are not met, then the general rules apply, and any potential liability to Top-up Tax must be computed under the ordinary GloBE Rules. This use of the CbC Report is consistent with the Final Report on Action 13.

Qualified Financial Statements

16. Concerns as to the variability in the quality of the underlying data used to prepare a CbCR may be addressed by limiting an MNE's qualification for the safe harbour to those cases where the MNE prepares a Qualified CbC Report. A Qualified CbC Report is one prepared using Qualified Financial Statements.

17. Qualified Financial Statements are defined as the accounts used to prepare the Consolidated Financial Statements of the UPE (which mirror the requirement under Article 3.1.2), or separate financial statements of each Constituent Entity provided they are prepared in accordance with either an Acceptable Financial Accounting Standard, or if the information contained in such statements is reliable, another Authorised Financial Accounting Standard. The latter case is similar to the rule provided in Article 3.1.3 of the Model Rules except that it does not require to test whether there are permanent differences of EUR 1 million that arise from the application of the standard.

18. MNE Groups may have Constituent Entities which are included in the scope of GloBE but are not included in an MNE Group's Consolidated Financial Statements on a line-by-line basis solely due to size and materiality grounds (see Article 1.2.2 of the GloBE Rules). If the Constituent Entities are not consolidated and do not have separate financial statements prepared in accordance with either an Acceptable Financial Accounting Standard or an Authorised Financial Accounting Standard, they will not meet the requirement set forth under paragraph a or b of the definition of Qualified Financial Statements. In this case, paragraph c of the definition of Qualified Financial Statements allows the MNE Group to use the same financial accounts of such Constituent Entities that are used to prepare the MNE Group's CbC Report.

19. Notwithstanding the requirement to use Qualified Financial Statements, it is recognized that there may be some significant differences between the determination of jurisdictional revenue and profit under CbCR and GloBE. In designing this safe harbour, however, Inclusive Framework members have balanced these concerns against the need for simplicity and the preference for safe harbours that use bright line rules and are based on existing data. Inclusive Framework members consider these factors to be particularly important in the initial years of implementation, when the GloBE Rules are being introduced and MNEs and tax administrations are coming to terms with implementation and building the requisite data collection and reporting systems. Furthermore, many of the rules for calculating income in CbCR are broadly in line with those in the GloBE Rules. Where differences exist, any adjustment to align outcomes would generally be one that could go both ways, meaning that such differences do not give rise to a systemic risk that undermines the integrity of the GloBE Rules. Reliability risks are also mitigated due to the transitional nature of the safe harbour and a buffer on ETR.

Covered Taxes

20. As described previously, income is extracted from the Profit (Loss) before Income Tax line of a Qualified CbC Report. Although Income Tax Paid (on Cash Basis) and Income Tax Accrued (Current Year) are both reported in an MNE's CbCR, neither of these measures are considered reliable for the purposes of the Transitional CbCR Safe Harbour. The measure of taxes the Inclusive Framework has chosen for the purposes of the safe harbour is income tax expense as recorded in a Constituent Entity's financial accounts, provided that such Constituent Entity's income is included in the CbC Report but does not include taxes that are not Covered Taxes as described in Article 4.2.2. Income tax expense includes all below-the-line tax expenses (e.g., the zakat). Using income tax expense from Qualified Financial Statements is not necessarily adding another source of data because as described above, the MNE would already have used this source of data to prepare its Qualified CbC Report.

21. Using income tax expense for the Simplified ETR calculation means including deferred taxes in the ETR numerator. Including deferred taxes aligns with the design of the GloBE Rules because it recognizes the impact of timing differences. The GloBE Rules require making certain adjustments to deferred tax expense (i.e., the net movement of deferred tax liabilities and deferred tax assets), which can give rise to additional complexity in the determination of the GloBE ETR. However, for the transitional period, it is recognized that such adjustments can be disregarded except for uncertain tax positions.

22. Uncertain tax positions can be material and can overstate a jurisdiction's ETR in comparison to GloBE. Removing uncertain tax positions from the income tax expense does not increase the compliance

10 |

burden of the MNE Group since the income tax expense and uncertain tax positions are recorded in distinct line items in an MNE Group's trial balances that are used to prepare its Qualified Financial Statement and accompanying notes. Income tax expense before adjusting for uncertain tax positions is also mathematically equivalent to Income Tax Accrued (Current Year) plus deferred tax expenses¹, and again both items are readily available in an MNE's Qualified CbC Report and Qualified Financial Statements.

Applicable tests

23. In order to qualify for the Transitional CbCR Safe Harbour, a Tested Jurisdiction needs to pass at least one of the following tests: (a) de minimis test; (b) simplified ETR test; or (c) routine profits test. This section describes the operation of these tests.

De minimis test

24. The *De minimis* test is similar to the *De Minimis* Exclusion in Article 5.5 of the GloBE Rules, which applies if:

- the Average GloBE Revenue of a jurisdiction is less than EUR 10 million; and
- the Average GloBE Income is less than EUR 1 million or the jurisdiction has an Average GloBE Loss.

25. In the case of the Transitional CbCR Safe Harbour, the test works in the same way except that it only considers Total Revenue and Profit (Loss) before Income Tax of the current year as reflected in the CbC Report. This test removes the need to calculate CbCR Revenue and Income over multiple years and would extend the benefit of the safe harbour to those MNEs that have previously not been preparing their financial accounts based on standards set forth in Article 3.1 of the GloBE Rules but have switched to meet such standards. Note that the condition in subparagraph (b) is met when the Tested Jurisdiction has a loss.

26. An exclusion to the de minimis test applies in the case of Entities that are Constituent Entities by virtue of Article 1.2.2 (b) (i.e., Entities held for sale). Where the Constituent Entities of an MNE Group in a jurisdiction include an Entity held for sale, that jurisdiction cannot rely on the de minimis test where the sum of the total Revenue of those Entities when combined with the total CbCR Revenue in that jurisdiction (as reported in the MNE's Qualified CbC Report) equals or exceeds EUR 10 million. This rule operates as an exclusion from the de minimis test (rather than an adjustment) that is intended to prevent an MNE Group from relying on the de minimis test when it holds Entities in that jurisdiction for sale that have revenues that are large enough to have prevented the MNE from relying on the de minimis exclusion if those Entities had been included in the consolidation.

Simplified ETR test

27. The Simplified ETR test mirrors the mechanics of the GloBE Rules. The MNE Group would need to compute the ETR of a jurisdiction by dividing the jurisdiction's Simplified Covered Taxes by the jurisdiction's Profit (Loss) before Income Tax as reported on the MNE's Qualified CbC Report. The jurisdiction's Simplified Covered Taxes is the aggregate Simplified Covered Taxes of the Constituent Entities resident in that jurisdiction for CbCR purposes.

¹ *Pre-UTP income tax expense* (from Qualified Financial Statements) is essentially *Income Tax Accrued* (from CbCR) plus deferred tax expense. Most MNEs that prepare CbCR can easily add deferred tax expense, which is a line item on their Qualified Financial Statements, to *Income Tax Accrued* (from CbCR) to obtain *Pre-UTP income tax expense*.

28. If the ETR of the jurisdiction is equal to or greater than the Transition Rate, then the Tested Jurisdiction would qualify for the safe harbour. If the ETR of the jurisdiction is below the Transition Rate, the Tested Jurisdiction would not qualify for the safe harbour and the jurisdictional ETR is disregarded for purposes of the provisions of the GloBE Rules. For example, if the ETR of a jurisdiction is 10% based on the Transitional CbCR Safe Harbour calculations, then such percentage cannot be used for purposes of determining the Top-up Tax Percentage in accordance with Article 5.2.1 of the Model Rules. The MNE Group would need to undertake the GloBE calculations or benefit from the simplified calculations under the Permanent Safe Harbour. The Transition Rate is different for each of the Fiscal Years in which the Transition CbCR Safe Harbour applies. The Transition Rate is 15% for Fiscal Years beginning in 2023 and 2024, 16% for Fiscal Years beginning in 2025, and 17% for Fiscal Years beginning in 2026.

Routine profits test

29. The routine profits test compares a Tested Jurisdiction's SBIE amount under the GloBE Rules to such jurisdiction's Profit (Loss) before Income Tax as reported in such MNE's Qualified CbC Report. If a jurisdiction's SBIE amount equals or exceeds its Profit (Loss) before Income Tax, it means that it is likely that little (or no) excess profits arise in such jurisdiction, and the Tested Jurisdiction would qualify for the safe harbour. For purpose of the Transitional CbCR Safe Harbour, the SBIE shall be computed in accordance with Article 5.3 of the GloBE Rules. The SBIE amount computed for purposes of the routine profit test does not take into account the payroll and tangible assets of Entities that are not Constituent Entities under the CbCR (e.g., Entities held for Sale) or under GloBE (e.g., Excluded Entities). If the Constituent Entity is located in different jurisdictions under CbCR and GloBE, its payroll and tangible assets are excluded from the SBIE amount for the routine profit test of both jurisdictions.

30. A Tested Jurisdiction with a loss or zero profits will not have income that exceeds the routine profits amount, and therefore will always meet the routine profits test. It will not be necessary for the MNE to calculate the jurisdiction's SBIE in these circumstances. This outcome mirrors the outcome under Article 5.1 of the GloBE Rules, where an ETR computation is not necessary if a Tested Jurisdiction does not have any Net GloBE Income.

31. This test would benefit MNE Groups that utilize significant labour or tangible assets by identifying jurisdictions with ample substance compared to their profit and excluding such MNE Groups from having to perform full GloBE calculations for such jurisdictions.

Transition Period

32. The purpose of the Transition Period is to provide relief to MNE Groups in respect of their GloBE compliance obligations during the initial years that the rules are being implemented. In practice, it is expected that MNE Groups with a Fiscal Year that begins in 2024 will be subject to the IIR in that Fiscal Year and the UTPR one year later in the Fiscal Year beginning in 2025. This means that for most MNE Groups, the Transition Period will provide three Fiscal Years of compliance relief for the IIR and two Fiscal Years of compliance relief for the UTPR. The safe harbour would only apply during the Transitional Period (i.e., beginning on or before 31/12/2026 but not including a Fiscal Year that ends after 30/6/2028). At the end of the Transition Period, the safe harbour would expire and no longer be available. The Transitional CbCR Safe Harbour is available only for a set period of time (as opposed to being available for X years after a jurisdiction implements or an MNE becomes subject to the GloBE Rules). This facilitates a coordinated application of the GloBE Rules between jurisdictions because MNEs would be subject to the same Transition Period regardless of when a jurisdiction introduces the rules.

33. The policy intent of the Transitional CbCR Safe Harbour is to reduce the compliance burden on MNEs during the Transition Period. The safe harbour achieves this by deeming the top-up tax to zero for

12 |

a Fiscal Year for those jurisdictions that are treated as low-risk in accordance with the terms of the safe harbour. The benefit and policy intent of the Transitional CbCR Safe Harbour would, however, be undermined if the MNE was nevertheless required to perform the full set of GloBE calculations in that jurisdiction for other purposes under the GloBE Rules. An MNE would secure little in the way of compliance benefits from the Transitional CbCR Safe Harbour if it was excluded from the need to perform an ETR calculation in the current year, but it was required to perform the same calculation in order to accurately calculate its GloBE tax liability in a subsequent year. Therefore, during the Fiscal Years in which an MNE qualifies for and applies the Transitional CbCR Safe Harbour in a low-risk jurisdiction, the implementing jurisdiction should apply the GloBE Rules in such a way that the MNE will not be required to undertake a detailed ETR calculation for that jurisdiction until the first Fiscal Year that the Transitional CbCR Safe Harbour no longer applies. This approach will have the following impact on the application of the GloBE Rules:

no Top-up Taxes arise in or with respect to a Fiscal Year in which a Tested Jurisdiction benefits from the Transitional CbCR Safe Harbour, including Additional Current Top-up Taxes (e.g., as a result of applying Article 4.1.5 or from recalculating Top-up Taxes in a subsequent year when the GloBE Rules apply to such Tested Jurisdiction);

the Transition Year² referred to in Article 9.1.1 would be the first Fiscal Year in which the relevant Tested jurisdiction no longer qualifies for or applies the Transitional CbCR Safe Harbour;

the transition rule set out in Article 9.1.2 shall continue to apply to the Constituent Entities of that jurisdiction during the Fiscal Years in which a Tested Jurisdiction benefits from the Transitional CbCR Safe Harbour;

the Transition Year referred to in Article 9.1.3 would be the first Fiscal Year in which the Tested jurisdiction no longer qualifies for or applies the Transitional CbCR Safe Harbour, unless the jurisdiction where the disposing Entity is located comes within the scope of the GloBE Rules³ or the disposal of the assets creates a taxable gain, as determined by Agreed Administrative Guidance; and

the GloBE Loss Election with respect to a Tested Jurisdiction can be delayed until that Tested Jurisdiction ceases to qualify for or apply the Transitional CbCR Safe Harbour (i.e., the election has to be made in the first GloBE Information Return that includes the general calculations of the jurisdiction).

34. An MNE that qualifies for the Transitional CbCR Safe Harbour on a jurisdictional basis is still subject to the GloBE Rules and the safe harbour does not discharge the MNE Group from complying with group-wide GloBE requirements. For example, an MNE Group would still need to prepare and file its GloBE Information Return, including the information concerning the application of the Transitional CbCR Safe Harbour in a jurisdiction where applicable. The group-wide transitional relief periods described in Article

² Transition Year, as defined in the GloBE Rules, applies on a jurisdiction-by-jurisdiction basis. For example, if an MNE Group operates in two jurisdictions and only one Tested Jurisdiction benefits from the Transitional CbCR Safe Harbour, then the Transition Year referred to in this subparagraph would apply to only the qualifying Tested Jurisdiction. In the case of an Investment Entity that benefits from the Transitional CbCR Safe Harbour, the Transition Year is the first Fiscal Year in which the safe harbour does not apply to that Investment Entity. Also, for the purpose of the transition rules, the jurisdiction of a JV or JV Subsidiary is treated as a separate jurisdiction from that of other Constituent Entities and other JV Groups.

³ A jurisdiction comes within the scope of the GloBE Rules when that jurisdiction is subject to a Qualified IIR, a Qualified UTPR or a QDMTT.

9.2 to 9.4 of the GloBE Rules would not be extended as a result of certain Tested Jurisdictions qualifying for the Transitional CbCR Safe Harbour.

35. If an MNE Group has not applied the Transitional CbCR Safe Harbour with respect to a jurisdiction in a Fiscal Year in which it is subject to the GloBE Rules, the MNE Group cannot qualify for that safe harbour for that jurisdiction in a subsequent year (“once out, always out” approach).

36. This once out, always out approach does not apply when the MNE Group did not have Constituent Entities located in a jurisdiction in a previous Fiscal Year. For instance, an MNE Group is subject to the GloBE Rules in year 2023. In that year, the MNE Group has no Constituent Entities located in Jurisdiction X. In year 2024, it incorporates a Constituent Entity in that jurisdiction. In this case, the MNE Group could still access the Transitional CbCR Safe Harbour with respect to that jurisdiction in year 2024.

37. If, upon audit, it is determined that the taxpayer did not apply the Transitional CbCR Safe Harbour correctly, and a jurisdiction should not have benefited from the Transitional CbCR Safe Harbour for a particular Fiscal Year, the GloBE Rules would apply fully for that and any subsequent Fiscal Year.

Treatment of Certain Entities and Groups

Special Rule for Joint Ventures

1. The provisions of the Transitional CbCR Safe Harbour shall apply to the Joint Venture and JV Subsidiaries as if they were Constituent Entities of a separate MNE Group, except that the GloBE Income or Loss and Total Revenue would be the ones reported in Qualified Financial Statements.

Special Rule for Tax Neutral UPEs

2. The Transitional CbCR Safe Harbour shall not apply in the UPE jurisdiction where the UPE is a Flow-through Entity unless all the Ownership Interests in the UPE are held by Qualified Persons.
3. Subject to paragraph 2, where a UPE is a Flow-through Entity or subject to Deductible Dividend Regime, the Profit (Loss) before Income Tax (and any associated taxes) of the UPE shall be reduced to the extent where such amount is attributable to or distributed as a result of an Ownership Interest held by a Qualified Person.
4. For purposes of paragraphs 2 and 3, a Qualified Person means:
 - (a) in respect of a UPE that is a Flow-through Entity, a holder described in Article 7.1.1 (a) to (c) of the Model Rules; and
 - (b) in respect of a UPE that is subject to Deductible Dividend Regime, a holder described in Article 7.2.1 (a) to (c) of the Model Rules.

Special Rules for Investment Entities and their Constituent Entity-owners

5. Where an Investment Entity is resident in a jurisdiction for CbCR purposes (the Investment Entity Jurisdiction):

- (a) subject to paragraph 6 below, the Investment Entity is required to make a separate GloBE calculation under Articles 7.4 – 7.6;
 - (b) the Investment Entity Jurisdiction and the jurisdiction of residence of any Constituent Entity Owner may continue to benefit from the Transitional CbCR Safe Harbour; and
 - (c) the Profit (Loss) before Income Tax and Total Revenue of the Investment Entity (and any associated taxes) shall be reflected only in the jurisdictions of its direct Constituent Entity-owners in proportion to their Ownership Interest.
6. The Investment Entity is not required to make a separate GloBE calculation where an election has not been made under Article 7.5 or 7.6 and all the Constituent Entity Owners are resident in the Investment Entity Jurisdiction.
7. For the purposes of paragraphs 5 and 6, an Investment Entity includes an Insurance Investment Entity.

Special Rule for Net Unrealised Fair Value Loss

- 8. A Net Unrealised Fair Value Loss shall be excluded from Profit (Loss) Before Income Tax if that loss exceeds EUR 50 million in a jurisdiction.
- 9. A Net Unrealised Fair Value Loss means the sum of all losses, as reduced by any gains, which arise from changes in fair value of Ownership Interests (except for Portfolio Shareholdings).

Exclusions

10. The following Constituent Entities, MNE Groups or jurisdictions are excluded from the Transitional CbCR Safe Harbour:
- (a) Stateless Constituent Entities;
 - (b) Multi-parented MNE Groups where a single Qualified CbC Report does not include the information of the combined groups;
 - (c) Jurisdictions with Constituent Entities that have elected to be subject to Eligible Distribution Tax Systems under Article 7.3; and
 - (d) Jurisdictions that have not benefited from the Transitional CbCR Safe Harbour in a previous Fiscal Year in which the MNE Group is subject to the GloBE Rules, unless the MNE Group did not have any Constituent Entities in that jurisdiction in the previous year.

38. Whether a Constituent Entity qualifies for the Transitional CbCR Safe Harbour depends on in which jurisdiction it is located under the GloBE Rules. For example, if a Constituent Entity is resident in a qualifying Tested Jurisdiction under the CbC rules, but that Constituent Entity is located in a non-qualifying Tested Jurisdiction under the GloBE Rules, that Constituent Entity would not benefit from the Transitional CbCR Safe Harbour.

39. In addition, certain Entities are subject to special GloBE computations. The sections below describe the GloBE and CbCR treatment of many of these Entities, as well as their treatment under the Transitional CbCR Safe Harbour.

Entities or sub-groups that are excluded from CbCR

Joint Ventures and JV Subsidiaries (Article 6.4).

40. In CbCR, Joint Ventures and JV Subsidiaries are not constituent entities of an MNE group because they are reported under the equity method. Under the GloBE Rules, these Entities are treated as Constituent Entities and have a special treatment because their GloBE Income or Loss and Adjusted Covered Taxes is not blended with the Constituent Entities of the main MNE Group. This means that if a Tested Jurisdiction qualifies for the Transitional CbCR Safe Harbour, extending the benefit to Joint Ventures and JV Subsidiaries would be inappropriate because the computations were made not taking into account such Entities.

41. However, disallowing access to JVs and JVs Subsidiaries from the Transitional CbCR Safe Harbour would seem counter intuitive given the additional difficulties an MNE Group may have in applying the GloBE Rules to these Entities owing to the fact that their income, expenses, assets, liabilities and cash flows are not consolidated on a line-by-line basis. Therefore, an additional measure is needed to allow JVs and JV Subsidiaries access the Transitional CbCR Safe Harbour.

42. Paragraph 1 of the box above is a special rule that allows Joint Ventures and JV Subsidiaries to access the Transitional CbCR Safe Harbour. This rule allows the same rules for the safe harbour to apply to the JV and JV Subsidiary except that, instead of computing the GloBE Income or Loss based on CbC data, the MNE Group is required to take such information from Qualified Financial Statement data. In other respects, the requirements of the safe harbour would remain the same. For example, Covered Taxes will be equal to the Simplified Covered Taxes that derives from Qualified Financial Statement data. Furthermore, if the JV is a Tax Transparent Entity or subject to a Deductible Dividend Regime (e.g., UPE of a JV Group or a standalone JV), the rules referred below for Flow-through UPEs or UPEs subject to Dividend Distribution Regimes would apply.

43. The safe harbour computations are the same as the general GloBE Rules in the sense that these Entities have to be treated as if they were members of a separate MNE Group. For example, if two Constituent Entities and a Joint Venture are located in the same jurisdiction, then two separate safe harbour computations have to be undertaken. One for the Constituent Entities and the other for the Joint Venture. This includes the computation of the de minimis test where JVs in the jurisdiction would apply a de minimis test and CEs in the same jurisdiction would apply a separate de minimis test.

Entities held for sale (Articles 1.2.2(b) & 1.3.1(a))

44. GloBE is broader than CbCR because it also applies to Group Entities that have been excluded from the Consolidated Financial Statements on the grounds that they are held for sale (see Articles 1.2.2(b) and 1.3.1(a)). Therefore, the income and taxes of Entities held for sale will not be taken into account when determining jurisdictional income or ETR under the safe harbour. Where a Tested Jurisdiction qualifies for the Transitional CbCR Safe Harbour, the question that arises is whether the Constituent Entities that are held for sale should also benefit from that safe harbour notwithstanding the fact that their income and taxes are not included in the CbC Report.

45. The policy rationale that points towards the use of CbC Reports and Financial Statements as a basis for calculating the thresholds under the Transitional CbCR Safe Harbour also points to the conclusion that Entities which are held for sale should qualify for the safe harbour where they are located in a GloBE Safe harbour jurisdiction. These Entities could be either profitable or loss-making or located in high tax or low tax jurisdictions. Therefore, excluding them under the Transitional CbCR Safe Harbour does not necessarily give rise to any systemic risk to the integrity of the GloBE Rules. In the case of Entities with low tax profits, any risk needs to be balanced against the policy objective of providing transitional relief to MNEs to mitigate compliance burdens in the initial years that the rules are being introduced. These

16 |

challenges are particularly acute in the context of Entities held for sale given that they are not included in the consolidation.

Entities and subgroups that qualify for special treatment under GloBE

Stateless Constituent Entities

46. Stateless Constituent Entities are subject to separate ETR calculations under GloBE because they are not located in a jurisdiction. For example, a Reverse Hybrid Entity is subject to separate GloBE calculations because it is not located in a jurisdiction. These Entities are excluded from the Transitional CbCR Safe Harbour.

47. This rule has no practical effect for Tax Transparent Entities whose income is 100% allocated to Permanent Establishments or to their Constituent Entity-owners. This is because such Tax Transparent Entities would have no GloBE Income or Loss to be tested under the GloBE Rules.

Minority-Owned Constituent Entities

48. Minority-Owned Constituent Entities (MOCEs) are subject to a separate jurisdictional ETR calculation in accordance with Article 5.6. This means that under GloBE, the MOCEs are separated from rest of the Constituent Entities located in the same jurisdiction for purposes of the ETR calculation. In other cases, the MOCEs located in a jurisdiction could even be separated into different groups if they belong to separate Minority-owned Subgroups.

49. MOCEs are constituent entities under CbCR because they are fully consolidated and are reported in the jurisdiction where they have their tax residence. However, the concept of a MOCE does not exist in CbCR rules and therefore, the difference between CbCR and GloBE is that in GloBE, "normal" Constituent Entities and MOCEs located in the same jurisdiction are separated into two or more groups for purposes of the ETR calculation. Consistent with the general approach taken to Entities which are held for sale, the existence of a MOCE in a jurisdiction should not impact the eligibility of an MNE's operations in a jurisdiction for the Transitional CbCR Safe Harbour. As with Entities held for sale, the MOCE could be either profitable or loss-making or high tax or low tax. Therefore, including them within the calculation under the Transitional CbCR Safe Harbour does not necessarily give rise to any systemic risk to the integrity of the GloBE Rules. While the income and taxes of the MOCE will be blended with that of other Group Entities under the Transitional CbCR Safe Harbour, any risk needs to be balanced against the policy objective of providing transitional relief to MNEs in order to mitigate compliance burdens in the initial years that the rules are being introduced. Therefore, MOCEs are not subject to a special treatment under the Transitional CbCR Safe Harbour, which means that if they are located in a jurisdiction that meet the tests, then it should also benefit from the safe harbour.

Multi-parented MNE Groups (Article 6.5)

50. Multi-Parented MNE Groups are two or more Groups that have been combined into a single group in accordance with the requirements of a Staple Structure or Dual-listed Arrangement as set out in Article 6.5 of the GloBE Rules. Under these rules, a Multi-parented MNE Group is treated as a single MNE Group notwithstanding the separate ownership structure of the different groups.

51. In most cases, it is expected that such MNE Groups would submit a combined CbC Report for the whole Multi-Parented MNE Group based on the same Consolidated Financial Statements used for purposes of GloBE. Under these circumstances, it would be appropriate to apply the Transitional CbCR Safe Harbour because the CbC Report includes the information of all the Constituent Entities in the Multi-parented MNE Group.

52. However, in case where different CbC Reports are submitted for each of the Groups that compose the Multi-parented MNE Group or where the CbC Report does not include information of one of the Groups or Constituent Entities (because, for example, it does not meet the CbCR standards), then it would not be appropriate to use the CbC Report for purposes of the Transitional CbCR Safe Harbour. For that reason, paragraph 2(b) disallows the application of the safe harbour under these circumstances.

Tax Neutral UPEs

53. Paragraphs 2 and 3 deal with UPEs subject to tax neutral regimes. Under the GloBE Rules, flow-through UPEs are subject to special treatment in accordance with Article 7.1, and UPEs subject to Deductible Dividend Regimes are subject to special rules in accordance with Article 7.2. A brief description of these regimes and their treatment under the Transitional CbCR Safe Harbour is described in the next paragraphs.

Flow through UPEs (Article 7.1)

54. Flow-through Entities are subject to special treatment under the GloBE Rules. If a Group Entity is a Tax Transparent Entity, its GloBE Income or Loss and Adjusted Covered Taxes (if any) are allocated to their Constituent Entity-owners (unless they have previously been attributed to a Permanent Establishment). This flow-through treatment does not apply to UPEs because their owners are not Constituent Entities of the MNE Group. Article 7.1 therefore provides an alternative mechanism that allows the GloBE Income of the UPE to be reduced by the amount of income that is allocated to its owners provided that those owners are subject to tax at a rate of at least 15%.

55. Under GloBE, a Flow-through UPE is located in its jurisdiction of creation (see Article 10.3.2(a)). However, under CbCR, a Flow-through Entity is a stateless Entity. This means that under CbCR, the income of a Flow-through UPE will be reported as stateless, while, under GloBE, the income and taxes of a Flow-through UPE would be reported in the jurisdiction where it is created. However, this difference in treatment between CbCR and GloBE will not impact GloBE outcomes where Article 7.1 applies to the Flow-through UPE.

56. If Article 7.1 applies, and the GloBE Income of the Flow-through UPE is reduced to zero, then CbCR and GloBE would match because both systems would exclude the income of the Entity from the jurisdiction. In these cases, it is appropriate to apply the Transitional CbCR Safe Harbour to the Entities located in the jurisdiction and to exclude the application of the GloBE Rules to the flow-through UPE.

57. If Article 7.1 does not apply (or not all the income of the Flow-through UPE is reduced to zero in accordance with such provision), then the income and taxes recorded for CbCR and GloBE would differ. The GloBE Rules would require the income of the flow-through UPE to be added in the jurisdiction, while CbCR would treat such income as stateless. Under these circumstances, it is not appropriate to apply the Transitional CbCR Safe Harbour to the UPE jurisdiction because the information in the CbC Report would not match. For this reason, paragraph 2 disallows the application of the Transitional CbCR Safe Harbour in this particular case.

58. It is not necessary to exclude the jurisdiction of the Flow-through UPE from the Transitional CbCR Safe Harbour where all the income (loss) of the Flow-through UPE is attributable to a Permanent Establishment, (irrespective of whether such PE is located in the jurisdiction of the Flow-through UPE or a third jurisdiction) where the conditions of Article 7.1.1 of the Model Rules are met. This is consistent with Article 7.1.4 of the GloBE Rules.

UPEs subject to Deductible Dividend Regimes (Article 7.2)

59. Article 7.2 contains a set of rules for UPEs that are subject to Deductible Dividend Regimes. A Deductible Dividend Regime is a tax regime designed to yield a single level of taxation on the owners of

an Entity through the allowance of a deduction from the income of the Entity for distributions of profits to the owners. The owners are subject to tax on the dividends and the Entity is subject to tax on the earnings that are not distributed.

60. The objective of Article 7.2 is to avoid understating the ETR of the UPE. This normally happens because the tax deduction on the distribution is not considered as an expense for accounting purposes, and the taxes paid by the UPE's ownership-interest holders on such distributions are not considered as Covered Taxes because they are not paid by Constituent Entities of the MNE Group. Thus, Article 7.2 corrects this issue by allowing the MNE to reduce the UPE's GloBE Income by the amount of the Deductible Dividends provided that some conditions are met (e.g., the shareholder is subject to tax on the dividend at a nominal rate of at least 15%).

61. This same problem arises in the context of CbCR because the Profit (Loss) before Income Tax reflects accounting profit and not taxable income. Without any adjustments, the MNE would probably be forced to undertake full GloBE computations for the UPE jurisdiction because the UPE jurisdiction's ETR would be understated under the Transitional CbCR Safe Harbour as a result of not being able to claim a deduction that would otherwise be granted in accordance with Article 7.2. Thus, to avoid this situation, paragraph 3 of the box above provides the same deduction that would be otherwise granted under Article 7.2. This deduction would be made to the Profit (Loss) before Income Tax of the jurisdiction of the UPE.

62. This benefit would only be available if the conditions of Article 7.2 are met and operates in the same way as in the general rules. This includes providing the exact same information that would otherwise be provided when applying this rule outside the safe harbour and removing the UPE's taxes from the safe harbour computations in accordance with Article 7.2.2.

Entities subject to Eligible Distribution Tax Systems (Article 7.3)

63. Entities subject to an Eligible Distribution Tax System can be subject to a special treatment under Article 7.3 that allows them to recognize a Deemed Distribution Tax in a Fiscal Year for a tax that would be paid during a later year (during a four-year period). This means that the tax is recognized in a Fiscal Year, but the income tax expense is expected to be reflected in a future Fiscal Year. Article 7.3 is an annual election that applies and affects the ETR of all the Constituent Entities of the jurisdiction.

64. During the Transition Period, in-scope MNE Groups can elect to treat Entities subject to Eligible Distribution Tax Systems for the first Fiscal Year in accordance with Article 7.3 (which applies to all Constituent Entities in a jurisdiction). In such cases, an MNE would first decide whether to apply the Transitional CbCR Safe Harbour to such Constituent Entities. If the Transitional CbCR Safe Harbour is not applied, the MNE would decide whether to apply Article 7.3. Once an MNE elects to apply Article 7.3, it would then not be eligible to apply the Transitional CbCR Safe Harbour to jurisdictions with Constituent Entities subject to Eligible Distribution Tax Systems through the rest of the Transition Period.

65. If the MNE decides not to apply Article 7.3 for the first Fiscal Year, it can access the Transitional CbCR Safe Harbour in a jurisdiction with an Eligible Distribution Tax System under the same conditions as for any other jurisdiction.

Investment Entities and Insurance Investment Entities (Articles 7.4 – 7.6)

66. Investment Entities (including Insurance Investment Entities) that are not treated as tax transparent are subject to special treatment under the GloBE Rules. The default treatment for Investment Entities is set out in Article 7.4, where the Investment Entity is required to calculate its ETR separately from that of the other CEs located in the same jurisdiction. The GloBE Rules further provide the MNE with two alternative methods for treating an Investment Entity's GloBE Income (Loss) and Adjusted Covered Taxes.

The MNE can elect to treat the Investment Entity as a Tax Transparent Entity where it qualifies

for that treatment under Article 7.5. This election has the effect of allocating the GloBE Income (Loss) and Adjusted Covered Taxes of the Investment Entity to the Constituent Entity-owner; and

the MNE can elect to exclude the GloBE Income (Loss) of the Investment Entity and to include distributions made by the Entity to be included in the GloBE Income (Loss) of the Constituent Entity-owner. If distributions are not made within a four-year period, the MNE is subject to a Top-up Tax that results from multiplying the portion of the Undistributed Net GloBE Income by 15%.

67. Non-tax transparent Investment Entities are not subject to any special treatment under CbCR. Their Profit (Loss) before Income Tax must be reported in their jurisdiction of tax residence. In some cases, however, Profit (Loss) of the Investment Entity can be reported twice in the CbC Report. This can occur, for example, where the CbC Report is not prepared based on consolidated accounts and where the accounts of the Constituent Entity-owner report investments in the Investment Entity on mark-to-market basis.

68. In order to address these differences between GloBE and CbCR while correctly accounting for Investment Entities under the Transitional CbCR Safe Harbour, the following general approach should be taken in the application of the safe harbour:

the Investment Entity is excluded from the benefit of the Transitional CbCR Safe Harbour and the MNE Group will apply the ordinary GloBE Rules to determine whether any Top-up Tax arises in respect of the GloBE Income of that Investment Entity, subject to the elections under Articles 7.5 and 7.6; and

the jurisdictions where the Constituent Entity-owner and the Investment Entity are located continue to be eligible to apply the safe harbour. If those jurisdictions otherwise qualify for the safe harbour, all the Constituent Entities in that jurisdiction would deem their Top-up Tax to be zero except for the Investment Entities that are still subject separate computations.

69. As part of the Investment Entity's separate GloBE computation, the Filing Constituent Entity can continue to elect to apply the treatment provided under Articles 7.5 or 7.6. This Five-Year Election will be carried over to the years in which the Transitional CbCR Safe Harbour no longer applies. The rules described in the paragraphs above apply equally to Insurance Investment Entities that apply the rules in Articles 7-4 to 7.6.

70. The general rule above is subject to the following qualifications:

An Investment Entity that does not elect to apply the treatment provided under Articles 7.5 or 7.6. is not required to undertake a separate GloBE calculation where the Investment Entity and its Constituent Entity-owners are located in the same jurisdiction.

When applying the Transitional CbCR Safe Harbour in the jurisdictions where the Constituent Entity-owner and the Investment Entity are located, the jurisdictional Profit (Loss) before Income Tax should be adjusted as necessary so that the income and associated taxes of the Investment Entity are only taken into account in the owner's jurisdiction.

71. The first qualification operates as a simplification in that it avoids the need for an Investment Entity to undertake a separate GloBE calculation when the Investment Entity and its owners (and their corresponding income and taxes) are recorded in the same jurisdiction for CbCR purposes. The second qualification avoids the risk of double counting under CbCR by ensuring that all income reported in the CbC Report is recorded only once in the jurisdiction of the owner. In a case where a portion of the Ownership Interests of the Investment Entity are held by owners that are not members of the MNE Group, the Profit (Loss) before Income Tax attributable to such owners are excluded from the Transitional CbCR Safe Harbour computations.

20 |

72. Investment Entities are excluded from the benefit of the Transitional CbCR Safe Harbour and the MNE Group applies the ordinary GloBE Rules to determine whether any Top-up Tax arises in respect of the GloBE Income of that Investment Entity (except in the case described in paragraph 6 of the box above). Accordingly, if an Investment Entity elects to apply Article 7.6 to calculate its GloBE ETR then the MNE will still be required to maintain an account for purposes of determining the Undistributed Net GloBE Income in accordance with Article 7.6.3 to Article 7.6.5. Any amount that has not been distributed within the four-year period during or after the Transition Period (i.e., Undistributed Net GloBE Income for the Tested Fiscal Year) would still be subject to a Top-up Tax in accordance with Article 7.6. Furthermore, where an Investment Entity makes a distribution to the Constituent Entity-owner after the end of the Transition Period, those distributions must be included in the GloBE Income (Loss) of the Constituent Entity-owner in accordance with the requirements of that Article. This treatment applies notwithstanding that the underlying income of the Investment Entity was reported in a prior year in the jurisdiction of such owner as part of the Transitional CbCR Safe Harbour.

Treatment of Net Unrealised Fair Value Loss

73. A Net Unrealised Fair Value Loss means all losses, as reduced by any gains, arising from changes in fair value of Ownership Interests (except for Portfolio Shareholdings). The loss element includes impairment losses and any reversals of impairment. These items are excluded from the GloBE Income or Loss computation because these are treated as an Excluded Equity Gain or Loss in accordance with Article 3.2.1 (c) of the GloBE Rules. To the extent that they are reflected in the Profit (Loss) before Income Tax under CbCR, they can cause Profit (Loss) before Income Tax to be underestimated and hence lead to distortive effects when applying the Transitional CbCR Safe Harbour tests.

74. For these reasons, Net Unrealised Fair Value Loss should be excluded from Profit (Loss) before Income Tax of a jurisdiction if such amount exceeds EUR 50 million. No adjustment in respect of Net Unrealised Fair Value Loss shall be made if a Tested Jurisdiction reports a Net Unrealised Fair Value Loss not exceeding EUR 50 million or a net fair value gain (i.e., when fair value gains and reversals of impairments are higher than fair value losses and impairments) with respect to Ownership Interest (except for Portfolio Shareholding). To the extent there is a gain (including a reversal of impairment) from changes in fair value of an Ownership Interest (except for a Portfolio Shareholding) in a Fiscal Year, such gain may offset the loss up to the amount of the loss. For example, if an MNE Group has two investments held in Country X and incurs in the same Fiscal Year both an impairment loss of 80 on Investment A and a reversal of impairment of 80 on Investment B (impairment loss of 80 suffered in a prior year), there is no Net Unrealised Fair Value Loss for the Fiscal Year, as both are included in the Profit (Loss) before Income Tax for that Fiscal Year and there is no net loss resulting from the impairment. No adjustment is made to the numerator of the ETR calculation (i.e., taxes).

2 Permanent Safe Harbour

75. Where an MNE's operations in a jurisdiction do not meet the requirements of a transitional safe harbour, they may still qualify for the terms of a permanent safe harbour. Similar to the Transitional CbCR Safe Harbour, qualifying for the permanent safe harbour on a jurisdictional basis does not exempt the MNE Group from complying with group-wide GloBE requirements such as the requirement to prepare and file its GloBE Information Return.

76. This chapter describes a framework for a potential **Simplified Calculations Safe Harbour**. The simplified calculations developed under this framework would be part of a permanent safe harbour that is designed to simplify compliance with the GloBE Rules by reducing the number and complexity of calculations MNE Groups are required to make, while at the same time ensuring that these simplified calculations do not undermine the consistency and transparency of outcomes under the GloBE Rules.

Simplified Calculations Safe Harbour Framework

Simplified Calculations Safe Harbour

1. The Top-up Tax (other than Additional Current Top-up Tax) for a jurisdiction shall be deemed to be zero for a Fiscal Year when the Tested Jurisdiction has met the requirements of the:
 - (a) Routine Profits Test;
 - (b) De Minimis Test; or
 - (c) Effective Tax Rate Test.
2. A Constituent Entity may use a Simplified Income Calculation, Simplified Revenue Calculation, or a Simplified Tax Calculation for the purposes of determining whether any of these tests are met in the Fiscal Year.
3. A Tested Jurisdiction meets:
 - (a) the **Routine Profits Test** if its GloBE Income as determined under the simplified income calculation is equal or less than the amount that results from computing the Substance-based Income Exclusion for that jurisdiction in accordance with Article 5.3 of the GloBE Rules.
 - (b) the **De Minimis Test** if the Average GloBE Revenue of such jurisdiction Income as determined under the simplified income calculation is less than EUR 10 million, and the Average GloBE Income of that jurisdiction is less than EUR 1 million or has a loss in accordance with Article 5.5 of the GloBE Rules.
 - (c) the **ETR Test** if the Effective Tax Rate of the jurisdiction as determined under the simplified income and tax calculation, is at least 15% as determined in accordance with Article 5.1.1 of the GloBE Rules.
4. The **Simplified Income Calculation, Simplified Revenue Calculation, and Simplified Tax Calculation** (together "Simplified Calculations") are alternative calculations to the GloBE Income or Loss, GloBE Revenue and Adjusted Covered Taxes calculations required under the GloBE Rules, respectively. These calculations will be provided in Agreed Administrative Guidance where the Inclusive Framework on BEPS has determined that adjustment or simplification:
 - (a) provides for the same final outcomes as those provided under the GloBE Rules; or
 - (b) does not otherwise undermine the integrity of the GloBE Rules.

77. The goal of the Simplified Calculations Safe Harbour is to allow MNE Groups to avoid making certain complex GloBE calculations in situations where the calculation could be simplified without altering the MNE Group's GloBE outcomes or otherwise undermining the integrity of the GloBE Rules.

Agreed Administrative Guidance

78. The safe harbour as described in this chapter provides a framework for the subsequent development of Agreed Administrative Guidance on the use of these Simplified Calculations. Such guidance could be released by the Inclusive Framework and incorporated by reference into the Simplified Calculations Safe Harbour. The MNE Group would then be able to rely on that safe harbour when filing its GloBE Information Return and calculating its ETR on a jurisdictional basis. To access the benefit of the Simplified Calculations Safe Harbour, the MNE Group would need to comply with the filing requirements that are agreed as part of the Agreed Administrative Guidance for that Safe Harbour.

79. Basing the safe harbour on simplifications that are agreed through Administrative Guidance:
- protects the integrity of the outcomes under the GloBE Rules by ensuring that these simplifications are applied on an agreed and consistent basis;
 - provides Inclusive Framework members with a degree of flexibility in the design and application of the safe harbour by allowing them to add additional simplifications in the future; and
 - creates an additional element of tax certainty for MNEs that rely on the safe harbour when completing their GloBE Information Return and calculating their Top-up Tax liability in each implementing jurisdiction.
80. This approach, however, applies without prejudice to Article 8.3 of the Model Rules which provides that the application of Agreed Administrative Guidance is subject to the requirements of domestic law.

Application of the safe harbour

81. The Routine Profits, *De Minimis* and ETR tests set out in the framework for the Simplified Calculations Safe Harbour are intended to be the same as those set out in the GloBE Rules: the routine profit test mirrors the SBIE amount; the *De Minimis* Test follows the De Minimis Exclusion; and the ETR test is based on the GloBE ETR calculations. Where a Tested Jurisdiction meets the requirements of one of these tests, the MNE would be treated as not having any top-up tax liability arising in that jurisdiction.
82. Where a Tested Jurisdiction qualifies for the Simplified Calculations Safe Harbour, the current top-up tax will be reduced to zero in accordance with Article 8.2. The application of this safe harbour does not reduce to zero any Additional Current Top-up Tax that may arise.

De Minimis Test

83. The *De Minimis* Test follows the De Minimis Exclusion in Article 5.5. It applies where the Average GloBE Revenue of such jurisdiction is less than EUR 10 million, and the Average GloBE Income is less than EUR 1 million (including cases where the jurisdiction has a loss). The rules in Article 5.5 are equally applicable for purposes of determining such numbers. The only difference is that the Simplified Income and Revenue Calculations will provide for adjustments or simplifications to undertake this test.

Routine Profits Test

84. Similarly, the Routine Profits Test mirrors the SBIE in Article 5.3. Thus, the amount is the same that would otherwise be computed under the general GloBE computation, with the only difference being that the Simplified Income Calculation will provide for adjustments or simplifications to undertake this test.
85. In cases where a jurisdiction has a GloBE loss as determined under the Simplified Income Calculation, the Routine Profits Test will apply because no profits arise with respect to that jurisdiction. The effect of satisfying the routine profit test will be to deem the current Top-up Tax to be zero (i.e., not the Additional Top-up Tax including one that arises under Article 4.1.5). Further Agreed Administrative Guidance could be developed to allow MNEs to avoid undertaking the full loss computations for purposes of determining whether an Article 4.1.5 liability arises.

ETR Test

86. The ETR Test follows the GloBE Rules because it requires the jurisdiction ETR to be at least 15%. The ETR of the jurisdiction is equal to the sum of Adjusted Covered Taxes of each Constituent Entity located in the jurisdiction divided by the Net GloBE Income of the jurisdiction for the fiscal year. As part of

24 |

the permanent safe harbour, the ETR of the jurisdiction can be computed based on the Simplified Calculations.

Parameters of Simplified Calculations

87. All the Simplified Calculations developed in Agreed Administrative Guidance would need to meet one of the parameters set out in Paragraph 4 of the box above. That is to say the calculations would provide for the same outcomes as those contemplated under the Model Rules and Commentary or be based on alternative calculations that would not otherwise undermine the integrity of the GloBE Rules.

Same outcomes under GloBE rules

88. Under the first parameter, the final outcome of the Simplified Calculations must be the same as those provided in the GloBE Rules. This means that the calculations need to serve as a "shortcut" to determine whether Top-up Tax liability will arise with respect to a jurisdiction or a Constituent Entity.

89. For example, the Inclusive Framework could agree on further Administrative Guidance that allows an MNE to disregard a particular adjustment to the Financial Accounting Net Income or Loss (FANIL) where the adjustment does not change the outcome of the GloBE Rules. Assume that the FANIL includes portfolio dividends and the jurisdiction already meets the *De Minimis* Exclusion without any adjustment. Under GloBE, the MNE would be required to determine which of those dividends are excluded from the GloBE base, which requires the MNE to determine whether such dividends derive from Short-term Portfolio Shareholdings or from Investment Entities subject to Article 7.6. The Administrative Guidance could allow the MNE to avoid making this adjustment because even if all the portfolio dividends are excluded, the MNE would still comply with the *De Minimis* Test.

Outcomes do not undermine integrity of GloBE Rules

90. Under the second parameter, the calculations need to provide for outcomes that do not otherwise undermine the integrity of the GloBE Rules. This standard allows the Inclusive Framework to provide alternative calculations for determining GloBE Income or Revenue, or Adjusted Covered Taxes even if these calculations would not result in the same outcomes as under the GloBE Rules, as long as they do not create an integrity risk to the GloBE Rules. For example, a Simplified Calculation may result in the understatement of revenues or GloBE Income, or overstatement of Adjusted Covered Taxes when compared to the outcomes that would have occurred if such Constituent Entities had performed the full GloBE calculations. Such calculation could still be incorporated into a Simplified Calculation if the reduction in compliance burden as a result of the Safe Harbour would sufficiently outweigh the risk of a small loss in Top-up Tax liability.

91. The simplifications agreed through Agreed Administrative Guidance could be developed in consultation with the Pillar 2 Business Advisory Group (BAG) and other stakeholders. The focus of this work will be targeted at those aspects of income, revenue, and tax calculations that raise the greatest compliance concerns.

Simplified Calculation for Non-Material Constituent Entities

92. The following paragraph below sets out the Simplified Income and Tax Calculations which an MNE could apply for its Non-Material Constituent Entities (NMCEs) under the Simplified Calculation Safe Harbour framework described in this Chapter.

93. For the purposes of the Simplified Calculations:

The GloBE Revenue and GloBE Income of a NMCE is the Total Revenue of that

Constituent Entity as determined in accordance with Relevant CbC Regulations. Relevant CbC Regulations shall mean the CbCR regulations of the UPE jurisdiction or of the surrogate parent entity jurisdiction if a CbC Report is not filed in the UPE jurisdiction. If a jurisdiction does not have domestic CbC regulations, Relevant CbC Regulations shall mean the OECD BEPS Action 13 Final Report and the OECD Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting (OECD CbCR Guidance).

The Adjusted Covered Taxes of a NMCE is the Income Tax Accrued as determined in accordance with the Relevant CbC Regulations.

A NMCE is a Constituent Entity of an MNE Group that is not consolidated on a line-by-line basis in the MNE Group's audited consolidated financial statements solely for size or materiality grounds and includes any Permanent Establishment of such Constituent Entity.

Background

94. Entities that are related through ownership or control but are excluded from the MNE Group's consolidated financial statements solely on size or materiality grounds qualify as Constituent Entities of an MNE Group under Article 1.2.2(b) of the GloBE Rules. NMCEs typically include subsidiaries with no or minimal operations, or with operations that are in wind-down or liquidation phase.

95. While the exclusion of NMCEs is not mandatory under the applicable accounting framework, it is common practice for MNEs to exclude their NMCEs from the scope of their consolidated financial statements where it could be reasonably expected that the omission of the NMCEs' financial data would not influence the decisions made by primary users of the financial statements. The decision to exclude an Entity from the consolidated financial statements is typically driven by a cost-benefit analysis, where the expected cost of incorporating financial information of NMCEs into the consolidated financial statements would be disproportionate in terms of its impact on those financial statements as a whole. NMCEs are, however, included in the scope of GloBE and CbCR because they may play a role in achieving low tax outcomes, and therefore could pose a GloBE integrity risk if excluded entirely from the GloBE calculations.

96. Under the GloBE Rules, the starting point for determining the GloBE Income or Loss is the financial accounts used for the preparation of the Group's consolidated financial statements determined in accordance with the accounting standards applied by the UPE of the MNE Group. NMCEs might prepare their financial accounts in accordance with local accounting standards which might be different than the ones used at the UPE for the consolidated financial statements. Furthermore, the NMCE may not have any legal obligation to prepare financial accounts and may rely on management accounts for the purposes of CbCR. These accounts are not required to be in line with the accounting standards of the UPE because this step is not necessary for the preparation of the consolidated financial statements, however, those accounts are expected to be used by the external auditor to determine the materiality of the Entity.

97. Where the NMCE's financial statements are prepared in accordance with local accounting standards other than the ones used by the UPE, it is possible for the MNE Group to rely on those financial accounts for GloBE purpose provided that the conditions set forth in Article 3.1.3 are met.

98. In general terms, the inclusion of all NMCEs within the scope of GloBE Rules raises the following compliance challenges in terms of data collection, processing and recording, even in cases where Article 3.1.3 is claimed. In particular, information may not be incorporated into group accounting systems but may be kept and managed on separate accounting platforms, even outsourced to external providers. Even where the UPE maintains management accounts for NMCEs under Acceptable or Authorised Accounting Standards, such set of financial data on NMCEs may not be sufficiently detailed or complete, and they may not be available in a timely manner to comply with the GloBE relevant obligations.

99. MNE Groups have raised concerns about incurring significant additional compliance costs in bringing the financial accounts (and financial accounting systems) of NMCEs located in jurisdictions in which no Top-up Tax would arise into line with GloBE requirements and the potential compliance risk for failure to do so. Therefore, the objective of the Simplified Calculations for NMCEs is to avoid detailed adjustments as would otherwise be required in the GloBE Rules by allowing computations that are both simplified and conservative, and which will not compromise the integrity of the GloBE Rules.

Simplified Calculations Safe Harbour for NMCEs

100. Using the objectives outlined above, a Simplified Calculations Safe Harbour is developed for NMCEs. The Simplified Income, Revenue and Tax Calculations of the NMCEs under the safe harbour use conservative elements to avoid undermining the integrity of the GloBE Rules. The NMCE Simplified Calculations could be combined with the GloBE calculations of other Constituent Entities for the purposes of determining whether a Tested Jurisdiction meets the requirements of the Simplified Calculations Safe Harbour. Those calculations may include other Simplified Calculations that could be developed in the future through Agreed Administrative Guidance.

101. The NMCE Simplified Calculations, together with any transition rules, will be incorporated into future Agreed Administrative Guidance on Permanent Safe Harbour.

Definition of NMCE

102. The NMCE definition includes all the subsidiaries and their Permanent Establishments (if any), that, as a matter of fact, are excluded from the scope of the consolidated financial statements in a given Fiscal Year. The NMCE definition is based on the common practice of MNE Groups in excluding non-material subsidiaries from the scope of the consolidated financial statements, where they can demonstrate that the omission would not influence the judgement of the stakeholders to which the consolidated financial statements is addressed. There is not an unequivocal bright-line definition of materiality threshold within the relevant accounting principles. For example, both IFRS⁴ and US GAAP⁵ provide for a general concept of materiality, which is essentially whether the omission or misstatement of an item could reasonably influence the judgement of a person who is relying on the financial report. This general concept needs to be adapted to the specifics of each MNE Group (e.g., industry and size).

103. The determination of whether to treat a subsidiary as outside the scope of consolidation is grounded on quantitative and qualitative criteria, and this assessment is carried out by the MNE's management, and then shared and agreed in advance with the external auditor in charge of the statutory audit of the consolidated financial statements. Within its mandate, the auditor verifies that the proposed exclusion of the non-material subsidiaries does not have a financial impact exceeding, on an aggregate basis, the materiality thresholds which are fixed by the auditor itself for the purpose of its mandate (quantitative analysis). Under a qualitative assessment, MNEs further take into account other elements, such as the projected performance of the business (e.g., typically only run-down businesses are excluded), the existence or the likelihood of a legal controversy, etc. Non-material subsidiaries are treated as third parties for financial reporting purposes (i.e., no elimination for intragroup flows, including dividends) and

⁴ IFRS definition: Information is material if omitting, misstating, or obscuring it could reasonably be expected to influence the decisions that the primary users of general purpose financial statements make on the basis of those financial statements, which provide financial information about a specific reporting entity.

⁵ US GAAP concept of materiality: The omission or misstatement of an item in a financial report is material if, in the light of surrounding circumstances, the magnitude of the item is such that it is probable that the judgment of a reasonable person relying upon the report would have been changed or influenced by the inclusion or correction of the item.

do not have to prepare their financial statements under the accounting standards of the UPE. The investment in these Entities is generally recorded at cost and distributions are treated as income.

104. Non-material subsidiaries are identified for the purposes of the preparation of consolidated financial statements, where the external auditor has an important role in the definition of the relevant materiality thresholds for a given MNE Group. Therefore, to meet the definition of NMCE for the purpose of the Simplified Calculations, the consolidated financial statements must be subject to external audit. Where the consolidated financial statements are prepared but not subject to an external audit, or where they are prepared solely for GloBE purposes, the NMCE definition would not be met, and the Simplified Calculations provided for the NMCE would consequently not be available for the MNE Group. Providing the requirement of an external audit aims at granting impartiality to the definition of NMCEs for a given MNE Group and ensures the reliability of the NMCE's financial data because it is subject to certain checks in order to properly judge the relevant materiality. In this respect, the external audit requirement could be considered as a safeguard to the integrity of the rule.

Source of Information

105. The Simplified Calculations for NMCEs shall be extracted, on a Constituent Entity-by-Constituent Entity basis, from the financial accounts available to NMCEs using definitions stipulated in the Relevant CbC Regulations, provided that the external auditor to the consolidated financial statements relied on the data taken from these financial accounts to determine the non-materiality of that NMCE.

106. For NMCE whose revenues exceeds EUR 50 million, the financial accounts used to qualify for the Simplified Calculations Safe Harbour must be prepared in accordance with either an Acceptable Financial Accounting Standard or an Authorised Financial Accounting Standard.

Simplified Revenue and Income Calculation

107. The GloBE Revenue and GloBE Income of an NMCE is the Total Revenue of the NMCE as determined in accordance with the Relevant CbC Regulations. The OECD CbCR guidance provides for a broad definition of Revenue, which includes: "revenues from sales of inventory and properties, services, royalties, interest, premiums and any other amounts", including any "extraordinary income and gains from investment activities". Revenue excludes dividends received from other Constituent Entities and other comprehensive income (e.g., "comprehensive income/earnings, revaluation, and/or unrealised gains reflected in net assets and the equity section").⁶ Revenue as defined in the CbCR framework is a suitable proxy under the Simplified Income Calculation because it is readily available and because it represents a conservative approximation of the GloBE Income for an NMCE since the GloBE Income of an Entity is reasonably expected to be significantly lower than its Total Revenue as defined in the CbCR. Total Revenue also serve as a reasonable proxy for revenue under the Simplified Revenue Calculation.

Simplified Tax Calculation

108. The Adjusted Covered Taxes of a NMCE is the Income Tax Accrued as determined in accordance with the Relevant CbC Regulations. Under CbCR, Income Tax Accrued excludes any deferred tax expenses, other non-current items (such as transfer pricing adjustments), and provisions for uncertain tax liabilities. Income Tax Accrued as determined in line with the CbCR framework is a suitable proxy for the Simplified Tax Calculation because it is readily available.

⁶ Source: OECD BEPS Action 13 Final Report; OECD Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting.

Future changes to CbCR

109. The OECD's CbCR model rules are undergoing review as part of the 2020 Review of Country-by-Country Reporting. The Inclusive Framework will monitor changes to the model rules as they relate to Total Revenues and Income Tax Accrued, so that any changes do not give rise to issues which may cause the NMCE Simplified Calculations to undermine the integrity of the GloBE Rules.

Simplified Calculation does not undermine integrity of GloBE Rules.

110. The Simplified Calculations for NMCEs provide an alternative method of calculating the ETR of such Entities, the alternative method does not undermine the integrity of the GloBE Rules. The calculation of GloBE Income and Adjusted Covered Taxes for an NMCE are based on a conservative measure of income.

GloBE Income is based on Total Revenue as determined under CbCR which is broadly defined to capture revenues of any description and includes any "extraordinary income and gains from investment activities" without a deduction for current expenses. While Total Revenue does not include intra-group dividends and "comprehensive income/earnings, revaluation and/or unrealised gains reflected in net assets and the equity section", this is consistent with the requirements for calculating GloBE income under the ordinary rules.

Similarly, the measure of Adjusted Covered Taxes is based on the Current Year's Accrued Income Tax which excludes any deferred tax expenses, adjustments for non-current items and provisions for uncertain tax liabilities. The exclusion of deferred taxes can be expected to give rise to some volatility in the numerator of the ETR fraction, however, the exclusion of deferred taxes is generally consistent with the exclusion of expenses from the denominator given that such expenses are generally the items that give rise to deferred tax assets. The exclusion of deferred tax items is also broadly consistent with the treatment of Unclaimed Accruals under the GloBE Rules.

The definitions of Total Revenue and Accrued Income Tax in CbCR provide a measure of consistency and reliability in the determination of revenues and taxes of NMCEs.

111. Given the broader definition of income and the narrower definition of taxes, the Simplified Income, Revenue and Tax Calculations under this safe harbour are expected to result in a higher income and lower ETR than that provided under the GloBE Rules. Accordingly, the Inclusive Framework considers that the Simplified Calculations for NMCEs should not undermine the integrity of the GloBE Rules and will review the methodology used in this Simplified Calculation no later than 2028 to evaluate whether the integrity of the GloBE Rules is undermined.

3 Transitional Penalty Relief

Transitional Penalty Relief

1. During the Transition Period, no penalties or sanctions should apply in connection with the filing of a GloBE Information Return where a tax administration considers that an MNE has taken "reasonable measures" to ensure the correct application of the GloBE Rules. A tax administration may consider that an MNE has taken reasonable measures where the MNE can demonstrate that it has acted in good faith to understand and comply with the relevant domestic application of the GloBE Rules and the QDMTT.
2. **Transition Period** means any Fiscal Year beginning on or before 31/12/2026 but not including a Fiscal Year that ends after 30/6/2028.

Overview

112. The penalty relief described in this Chapter is designed to provide transitional relief for MNE groups in the initial years during which the GloBE Rules come into effect. It reflects a common understanding amongst implementing jurisdictions on the necessity to provide relief to taxpayers in those cases where an MNE has taken reasonable measures to ensure the correct application of the GloBE Rules.

113. A common understanding on penalty relief is intended to provide MNEs (and those responsible for managing its tax compliance obligations) with a "soft-landing" during the initial years in which the rules are being introduced. This soft landing will allow MNEs and tax administrations to familiarize themselves with the rules and develop the data collection and the reporting and compliance systems to comply with the new rules without the risk of being penalised for making reasonable mistakes.

Transitional Penalty Relief

114. The common understanding on penalties requires that implementing jurisdictions give careful consideration as to the appropriateness of applying penalties or sanctions where an MNE has taken reasonable measures to ensure the correct application of the GloBE Rules.

115. The term "reasonable measures" is not defined by this document. Rather it should be understood in light of each jurisdiction's existing rules and practice. An MNE can demonstrate it has taken reasonable measures if it can demonstrate it has, in good faith, put in place the appropriate systems to understand and comply with the rule. Whether a taxpayer has met the standard of taking reasonable measures must be assessed by a tax administration based on the facts and circumstances of the case. For example, a tax administration could waive the imposition of a penalty on the UPE or Filing Constituent Entity if such Entity fully disclosed the impugned GloBE computation to the tax administration. Other examples where tax administrations may waive penalties or sanctions during the Transition Period, include:

30 |

where there is a mistake of fact that is reasonable in the circumstances;

the errors can be reasonably attributed to unfamiliarity with the rules in the initial implementation years (e.g., isolated mathematical or transposition errors);

the requirements of the rule are unclear and the MNE's actions are based on a reasonable interpretation of the rule; or

the MNE's actions do not result in a reduction of top-up tax liability in the current or future year.

116. In many cases, jurisdictions already provide, as a matter of law or administrative practice, for penalty relief in accordance with the common understanding. Other jurisdictions may need to adapt these penalty relief requirements to fit within their constitutional and legal system. While the common understanding aims to provide relief for all penalties or sanctions in connection with a GloBE Information Return, the requirement that the MNE must take reasonable measures means that, in practice, the transitional penalty relief would not apply to cases of avoidance, fraud, or abuse. Finally, the transitional penalty relief would not impact the requirement to correct any errors and pay any unpaid/underpaid Top-up Tax (including any interest) for previous Fiscal Years in accordance with requirements of domestic legislation.

I

(Lagstiftningsakter)

DIREKTIV

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2022/2523

av den 14 december 2022

om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 115,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande ⁽¹⁾,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽²⁾,

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

- (1) Under de senaste åren har unionen antagit banbrytande åtgärder för att stärka bekämpningen av aggressiv skatteplanering på den inre marknaden. I direktiven mot skatteflykt fastställs regler mot urholkning av skattebasen på den inre marknaden och överföring av vinster från den inre marknaden. Dessa regler omvandlade rekommendationerna från Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) inom ramen för initiativet mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster (BEPS) till unionsrätt för att säkerställa att multinationella företags vinster beskattas där den ekonomiska verksamheten som genererar dessa vinster utförs och där värde skapas.
- (2) I en fortsatt strävan att sätta stopp för multinationella företags skattepraxis, som gör det möjligt för dem att flytta vinster till jurisdiktioner utan, eller med mycket låg beskattning, har OECD vidareutvecklat en uppsättning internationella skatteregler för att säkerställa att multinationella företag betalar en skälig andel skatt oavsett var de är verksamma. Den stora reformen syftar till att begränsa konkurrensen om bolagsskattesatserna genom att införa en global minimiskattenivå. Genom att avlägsna en betydande del av fördelarna med att flytta vinster till jurisdiktioner utan, eller med mycket låg, beskattning, kommer den globala minimiskattereformen att skapa lika villkor för företag över hela världen och göra det möjligt för jurisdiktioner att bättre skydda sina skattebaser.

⁽¹⁾ EUT C 290, 29.7.2022, s.52.

⁽²⁾ Yttrande av den 19 maj 2022 (ännu inte offentliggjort i EUT).

- (3) Detta politiska mål har omsatts i de utmaningar på skatteområdet som uppstår till följd av digitaliseringen av ekonomin – globala modellreglerna mot urholkning av skattebasen (andra pelaren) (OECD:s modellregler) som godkändes den 14 december 2021 av OECD/G20:s inkluderande ramverk mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster (BEPS) och som medlemsstaterna har åtagit sig att följa. I sin rapport till Europeiska rådet om skattefrågor som godkändes av rådet den 7 december 2021 upprepade rådet sitt starka stöd för den globala minimiskattereformen och åtog sig att snabbt genomföra den reformen genom unionsrätt. I det sammanhanget är det viktigt att medlemsstaterna effektivt genomför sitt åtagande att uppnå en global minimiskattenivå.
- (4) I en union med nära integrerade ekonomier är det av avgörande betydelse att den globala minimiskattereformen genomförs på ett tillräckligt konsekvent och samordnat sätt. Med tanke på dessa nya internationella skattereglers omfattning, detaljrikedom och tekniska aspekter skulle endast en gemensam unionsram kunna förhindra en fragmentering av den inre marknaden när dessa regler införs. Vidare skulle en gemensam unionsram, som är utformad för att vara förenlig med de grundläggande friheter som garanteras i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, ge de skattskyldiga rättssäkerhet vid tillämpning av sådana regler.
- (5) Det är nödvändigt att fastställa regler för att upprätta en effektiv och enhetlig ram för den globala minimiskattenivån på unionsnivå. Den ramen skapar ett system med två sammankopplade regler, som även tillsammans kallas för *GloBE-reglerna*, genom vilka ett tilläggskattebelopp (tilläggs katt) bör tas ut varje gång ett multinationellt företags effektiva skattesats i en viss jurisdiktion understiger 15 %. I sådana fall bör jurisdiktionen anses vara lågbeskattad. Dessa två sammankopplade regler kallas regeln om inkomstinkludering (IIR-regeln, *Income Inclusion Rule*) och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning (UTPR-regeln, *Undertaxed Profit Rule*). Enligt det systemet bör moderenheten till ett multinationellt företag som är beläget i en medlemsstat vara skyldig att tillämpa IIR-regeln på sin andel av tilläggs skatten för varje enhet i koncernen som är lågbeskattad, oavsett om den enheten är belägen inom eller utanför unionen. UTPR-regeln bör fungera som en kompletteringsregel till IIR-regeln genom att eventuella återstående belopp av tilläggs katt omfördelas i fall där hela det tilläggs kattebelopp som avser lågbeskattade enheter inte kan uppbäras av moderenheter genom tillämpning av IIR-regeln.
- (6) Det är nödvändigt att genomföra OECD:s modellregler som medlemsstaterna 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 detta direktiv är kvalificerade i den mening som avses i OECD:s modellregler. Detta direktiv följer nära innehållet och strukturen i OECD:s modellregler. För att säkerställa förenlighet med unionens primärrätt, och särskilt med principen om etableringsfrihet, bör reglerna i detta direktiv tillämpas på enheter med hemvist i en medlemsstat och på enheter utan sådan hemvist till en moderenhet som är belägen i den medlemsstaten. Detta direktiv bör också tillämpas på storskaliga helt nationella koncerner. På så sätt utformas det rättsliga regelverket så att all risk för diskriminering mellan gränsöverskridande och nationella situationer undviks. Alla enheter som är belägna i en medlemsstat som är lågbeskattad, inklusive den moderenhet som tillämpar IIR-regeln, omfattas av tilläggs skatten. På samma sätt omfattas koncernenheter i samma moderenhet som är belägna i en annan medlemsstat, som är lågbeskattad, av tilläggs skatten.
- (7) Samtidigt som det är nödvändigt att säkerställa att metoder för skatteflykt motverkas, bör negativa konsekvenser för mindre multinationella företag på den inre marknaden undvikas. I detta syfte bör detta direktiv endast tillämpas på enheter belägna i unionen som är medlemmar i multinationella koncerner eller storskaliga nationella koncerner som uppfyller det årliga tröskelvärdet på minst 750 000 000 EUR i konsoliderade intäkter. Det tröskelvärdet stämmer överens med tröskelvärdet i befintliga internationella skatteregler, såsom reglerna för land-för-land-rapportering som föreskrivs i rådets direktiv 2011/16/EU (*), infört genom rådets direktiv (EU) 2016/881 (*). Enheter som omfattas av det här direktivets tillämpningsområde kallas *koncernenheter*. Vissa enheter bör undantas från tillämpningsområdet för det här direktivet på grundval av deras särskilda syfte och ställning. Undantagna enheter bör vara sådana som huvudsakligen inte bedriver handel eller näringsverksamhet och som bedriver verksamhet av allmänt intresse, såsom tillhandahållande av offentlig hälso- och sjukvård och utbildning eller uppbyggnad av offentlig infrastruktur, och som av dessa skäl kanske inte kommer att beskattas i den medlemsstat där de är belägna. Det är därför nödvändigt att undanta offentliga organ, pensionsfonder och internationella organisationer, ideella organisationer, inbegripet organisationer för ändamål såsom folkhälsa, från tillämpningsområdet för det här direktivet. Det bör vara möjligt att ideella organisationer även inbegriper sjukvårdsförsäkringsgivare som inte eftersträvar eller gör någon vinst annat än till förmån för den offentliga hälso- och sjukvården. Investeringsfonder och investeringsverktyg för investeringar i fast egendom bör också undantas från tillämpningsområdet för detta direktiv när de befinner sig högst upp i ägandekedjan, eftersom dessa enheters intäkter beskattas på sin ägarnivå.

(*) Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 11.3.2011, s. 1).

(*) Rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (EUT L 146, 3.6.2016, s. 8).

- (8) Den yttersta moderenheten i en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern, när den moderenheten direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande i alla andra koncernenheter i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen, står i centrum för systemet. Eftersom den yttersta moderenheten normalt sett är skyldig att konsolidera räkenskaper för alla enheter i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen eller, om så inte är fallet, det krävs enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, innehar den yttersta moderenheten avgörande information och är bäst lämpad att säkerställa att skatteinivån per jurisdiktion för koncernen är förenlig med den överenskomna minimiskattesatsen. När den yttersta moderenheten är belägen i unionen bör den därför ha den primära skyldigheten enligt detta direktiv att tillämpa IIR-regeln på sin fördelningsbara andel av tilläggsskatten för alla lågbeskattade koncernenheter i den multinationella koncernen, oavsett om de är belägna i eller utanför unionen. Den yttersta moderenheten i toppen av en stor nationell koncern skulle tillämpa IIR-regeln på hela tilläggsskattebeloppet för dess lågbeskattade koncernenheter.
- (9) Under vissa omständigheter bör den skyldigheten att tillämpa IIR-regeln flyttas ned till andra koncernenheter i den multinationella koncernen som är belägna i unionen. För det första, om den yttersta moderenheten är en undantagen enhet eller belägen i en tredjelandsjurisdiktion som inte har genomfört OECD:s modellregler eller likvärdiga regler och därmed inte har en kvalificerad IIR-regel, bör mellanliggande moderenheter som är belägna under den yttersta moderenheten i ägarkedjan och som är belägna i unionen vara skyldiga enligt direktivet att tillämpa IIR-regeln upp till sin fördelningsbara andel av tilläggsskatten. När en mellanliggande moderenhet som är skyldig att tillämpa IIR-regeln har ett bestämmande inflytande i en annan mellanliggande moderenhet bör dock IIR-regeln tillämpas av den förstnämnda mellanliggande moderenheten.
- (10) För det andra, oberoende av om den yttersta moderenheten är belägen i en jurisdiktion som har en kvalificerad IIR-regel, bör delägda moderenheter belägna i unionen som till mer än 20 % ägs av andelsinnehavare utanför koncernen vara skyldiga att, enligt detta direktiv, tillämpa IIR-regeln upp till sin fördelningsbara andel av tilläggsskatten. Sådana delägda moderenheter bör dock inte tillämpa IIR-regeln när de helt ägs av en annan delägd moderenhet som är skyldig att tillämpa IIR-regeln. För det tredje, om den yttersta moderenheten är en undantagen enhet eller belägen i en jurisdiktion utan en kvalificerad IIR-regel, bör de koncernenheterna i koncernen tillämpa UTPR-regeln på eventuella restbelopp av tilläggsskatt som inte har omfattats av IIR-regeln i proportion till en fördelningsnyckel som baseras på deras antal anställda och materiella anläggningstillgångar. För det fjärde, när den yttersta moderenheten är belägen i en tredjelandsjurisdiktion med en kvalificerad IIR-regel, bör koncernenheterna i den multinationella koncernen tillämpa UTPR-regeln på de koncernenheter som är belägna i den tredjelandsjurisdiktionen, i de fall där den tredjelandsjurisdiktionen är lågbeskattad på grundval av den effektiva skattesatsen för alla koncernenheter i den jurisdiktionen, inbegripet för den yttersta moderenheten.
- (11) I enlighet med de politiska målen för den globala minimiskattereformen bör, när det gäller rättvis skattekonkurrens mellan jurisdiktioner, beräkningen av den effektiva skattesatsen ske på jurisdiktionsnivå. Vid beräkningen av den effektiva skattesatsen bör det i detta direktiv fastställas en gemensam uppsättning av särskilda regler för beräkningen av skattebasen, kallad *justerad vinst eller förlust*, och för betalda skatter, så kallade *medräknade skatter*. Utgångspunkten bör vara de räkenskaper som används för konsolideringsändamål och som sedan bör bli föremål för en rad justeringar, bland annat för att ta hänsyn till temporära skillnader, för att undvika eventuella snedvridningar mellan jurisdiktioner. Dessutom bör vissa enheters justerade vinst eller förlust och medräknade skatter hänföras till andra relevanta enheter inom den multinationella koncernen för att säkerställa en neutral skattebehandling av justerad vinst eller förlust som kan omfattas av medräknade skatter i flera jurisdiktioner, antingen på grund av enheternas karaktär (till exempel genomflödesenheter, hybridenheter eller fasta driftsställen) eller på grund av den särskilda skattebehandlingen av inkomsten (till exempel utdelningar eller CFC-regelverk (*Controlled Foreign Company tax regime*)). När det gäller medräknade skatter bör detta direktiv tolkas mot bakgrund av eventuell ytterligare vägledning från OECD, som bör beaktas av medlemsstaterna för att säkerställa en enhetlig identifiering av de medräknade skatterna i alla medlemsstater och tredjelandsjurisdiktioner.
- (12) Den effektiva skattesatsen för en multinationell koncern i varje jurisdiktion där den bedriver verksamhet eller i en storskalig nationell koncern bör jämföras med den överenskomna minimiskattesatsen på 15 % för att avgöra om den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen bör vara skyldig att betala en tilläggsskatt och därmed bör tillämpa IIR-regeln eller UTPR-regeln. Den minimiskattesats på 15 % som OECD/G20:s inkluderande ramverk mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster (BEPS) enats om återspeglar en balans mellan bolagsskattesatserna i hela världen. I de fall där den effektiva skattesatsen för en multinationell koncern hamnar under minimiskattesatsen i en viss jurisdiktion bör tilläggsskatten fördelas till de enheter i den multinationella koncern som är skyldiga att betala skatten i enlighet med IIR-regeln och UTPR-regeln, i syfte att iakta den globalt överenskomna minimiskattesatsen på 15 %. I de fall där den effektiva skattesatsen för en storskalig nationell koncern hamnar under minimiskattesatsen bör den yttersta moderenheten i den storskaliga nationella koncernen tillämpa IIR-regeln på sina lågbeskattade koncernenheter för att säkerställa att en sådan koncern är skyldig att betala skatt med en effektiv minimiskattesats på 15 %.

- (13) För att göra det möjligt för medlemsstaterna att dra nytta av de tilläggskatteintäkter som tas ut från deras lågbeskattade koncernenheter som är belägna på deras territorium bör medlemsstaterna kunna välja att tillämpa ett kvalificerat nationellt system för tilläggs katt. Medlemsstaterna bör underrätta kommissionen när de väljer att tillämpa en kvalificerad nationell tilläggs katt, i syfte att ge skatteförvaltningarna i andra medlemsstater och tredjelandsjurisdiktioner samt multinationella koncerner tillräcklig säkerhet när det gäller tillämpligheten av den kvalificerade nationella tilläggs katten på lågbeskattade koncernenheter i den medlemsstaten. Koncernenheter i en multinationell koncern vilka är belägna i en medlemsstat som har valt att tillämpa ett sådant system i sitt eget nationella skattesystem bör betala tilläggs katten till denna medlemsstat. Ett sådant system bör säkerställa att den effektiva minimibeskattningen av de koncernheternas justerade vinst eller förlust beräknas på samma sätt som tilläggs katten beräknas i enlighet med detta direktiv.
- (14) För att säkerställa ett proportionerligt tillvägagångssätt bör man i samband med detta direktiv ta hänsyn till vissa specifika situationer där BEPS-riskerna är reducerade. Därför bör direktivet innehålla ett substansundantag som baseras på kostnaderna för anställda och värdet av materiella anläggningstillgångar i en viss jurisdiktion. Det undantaget skulle i viss utsträckning lösa situationer där en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern bedriver ekonomisk verksamhet som kräver fysisk närvaro i en lågbeskattad jurisdiktion, eftersom det i sådana fall är osannolikt att BEPS-praxis skulle blomstra. Det specifika fallet med multinationella koncerner som befinner sig i den inledande fasen av sin internationella verksamhet bör också beaktas för att inte motverka utvecklingen av gränsöverskridande verksamhet genom multinationella koncerner som drar nytta av låg beskattning i sin nationella jurisdiktion i vilken de huvudsakligen bedriver verksamhet. Sådana multinationella koncerners lågbeskattade nationella verksamhet bör därför undantas från tillämpningen av reglerna under en övergångsperiod på fem år, och under förutsättning att den multinationella koncernen inte har några koncernenheter i fler än sex jurisdiktioner. För att säkerställa likabehandling för storskaliga nationella koncerner bör intäkterna från sådana koncerners verksamhet också undantas under en övergångsperiod på fem år.
- (15) För att ta itu med den särskilda situationen med medlemsstater där mycket få koncerner har sitt säte och där det finns ett så litet antal koncernenheter så att det blir oproportionerligt att omedelbart kräva att skatteförvaltningarna i dessa medlemsstater tillämpar IIR-regeln och UTPR-regeln, och med tanke på GloBE-reglernas status som en gemensam strategi, skulle det dessutom vara lämpligt att låta dessa medlemsstater välja att under en begränsad tidsperiod inte tillämpa IIR-regeln och UTPR-regeln. Medlemsstater som gör ett sådant val ska anmäla detta till kommissionen senast vid tidsfristen för införlivandet av detta direktiv.
- (16) De medlemsstater som väljer att tillfälligt inte tillämpa IIR-regeln och UTPR-regeln bör införliva detta direktiv på ett sådant sätt att det säkerställs att systemet med en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen fungerar korrekt. Detta gäller framför allt skyldigheten för de nationella koncernheterna i dessa medlemsstater att tillhandahålla information till koncernheterna i andra medlemsstater och i tredjelandsjurisdiktioner så att de andra medlemsstaterna och tredjelandsjurisdiktionerna kan tillämpa UTPR-regeln. Den administrativa bördan för skatteförvaltningarna i de medlemsstater som har gjort detta val bör i möjligaste mån begränsas, samtidigt som en effektiv tillämpning av detta direktiv upprätthålls i hela unionen. Dessa medlemsstater bör därför också ha möjlighet att inleda en diskussion med kommissionen och be den om råd och stöd för att nå en samsyn om de praktiska arrangemangen för införlivandet av detta direktiv i den nationella lagstiftningen.
- (17) På grund av sjöfartssektorns mycket volatila karaktär och dess långa ekonomiska cykel är den traditionellt föremål för alternativa eller kompletterande beskattningssystem i medlemsstaterna. För att undvika att undergräva denna logik och för att tillåta medlemsstaterna att fortsätta att tillämpa en särskild skattebehandling av sjöfartssektorn i linje med internationell praxis och regler om statligt stöd, bör intäkter från sjöfarten undantas från systemet.
- (18) För att uppnå en balans mellan målen för den globala minimiskattereformen och den administrativa bördan för skatteförvaltningar och skattskyldiga bör detta direktiv föreskriva ett undantag av mindre betydelse (*de minimis*) för multinationella koncerner eller storskaliga nationella koncerner som har en genomsnittlig intäkt på mindre än 10 000 000 EUR och en genomsnittlig justerad vinst eller förlust på mindre än 1 000 000 EUR i en jurisdiktion. Sådana multinationella koncerner eller storskaliga nationella koncerner ska inte behöva betala en tilläggs katt, även om deras effektiva skattesats understiger minimiskattesatsen i den jurisdiktionen.

- (19) Tillämpningen av reglerna i detta direktiv på multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner som faller inom dess tillämpningsområde för första gången skulle kunna ge upphov till snedvridningar till följd av förekomsten av skatteattribut, inbegripet förluster från tidigare räkenskapsår, eller till följd av temporära skillnader, och kräva övergångsregler för att undanröja sådana snedvridningar. En gradvis sänkning av satserna för undantagen avseende löner och materiella tillgångar under tio år bör också tillämpas för att möjliggöra en smidig övergång till det nya skattesystemet.
- (20) Med tanke på att multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner bör betala skatt på en miniminivå i en viss jurisdiktion och för ett visst räkenskapsår, bör en tilläggsskatt uteslutande syfta till att säkerställa att vinsterna för sådana koncerner beskattas enligt en effektiv minimiskattesats under ett visst räkenskapsår. Bestämmelserna om en tilläggsskatt bör därför inte fungera som en skatt som tas ut direkt på en enhets intäkter, utan bör i stället tillämpas på den överskjutande vinsten i enlighet med en standardiserad bas och särskilda skatteberäkningsmetoder för att fastställa lågbeskattade inkomster inom de berörda koncernerna, och utgör en tilläggsskatt som för upp koncernens effektiva skattesats för den inkomsten till den överenskomna minimiskattennivån. Utformningen av IIR-regeln och UTPR-regeln som tilläggsskatter hindrar dock inte att en jurisdiktion tillämpar dessa regler enligt ett bolagsbeskattningsystem i dess nationella rätt.
- (21) I enlighet med den politiska överenskommelse som nåtts på internationell nivå bör de utdelningsskattesystem som beaktas i GloBE-reglerna vara de som var i kraft den 1 juli 2021 eller tidigare, dagen för det första uttalandet från OECD/G20:s inkluderande ramverk mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster (BEPS), med titeln *Uttalande om en tvåpelarlösning för att ta itu med de utmaningar på skatteområdet som uppstår till följd av digitaliseringen av ekonomin* där man enades om en särskild behandling av berättigade utdelningsskattesystem. Detta bör inte förhindra ändringar av en jurisdiktions utdelningsskattesystem som är förenliga med dess befintliga utformning.
- (22) För en effektiv tillämpning av systemet är det viktigt att förfarandena samordnas på koncernnivå. Det kommer att bli nödvändigt att driva ett system som säkerställer ett obehindrat informationsflöde inom den multinationella koncernen och till skatteförvaltningar där koncernenheterna är belägna. Det primära ansvaret för att lämna informationen om tilläggsskatt i deklarationen bör ligga på koncernenheten själv. Ett undantag från sådant ansvar bör dock gälla om den multinationella koncernen har utsett en annan enhet att lämna informationen om tilläggsskatt i deklarationen. Det kan vara antingen en lokal enhet eller en enhet från en annan jurisdiktion som har ett avtal med den behöriga myndigheten i den medlemsstat där koncernenheten är belägen. Information som lämnas i deklarationen med information om tilläggsskatt bör göra det möjligt för skatteförvaltningarna där koncernenheterna är belägna att bedöma riktigheten i en ingående enhets skyldighet att betala tilläggsskatt eller kvalificerad nationell tilläggsskatt, beroende på vad som är tillämpligt, genom tillämpning av nationella förfaranden, inbegripet för inlämning av nationella skattedeklarationer. Ytterligare vägledning som ska tas fram i OECD:s GloBE-regelverk för genomförande kommer att vara en användbar källa till illustration och tolkning i detta avseende, och medlemsstaterna kan välja att införa dessa bestämmelser i nationell rätt. Med tanke på de anpassningar av efterlevnaden som genomförande av detta direktiv kräver bör koncerner som omfattas av detta direktiv för första gången beviljas en period på 18 månader för att uppfylla informationskraven.
- (23) Med tanke på fördelarna med transparens på skatteområdet är det uppmantrande att en betydande mängd information kommer att lämnas till skatteförvaltningarna i alla deltagande jurisdiktioner. Multinationella koncerner som omfattas av detta direktiv bör vara skyldiga att tillhandahålla omfattande och detaljerad information om sina vinster och effektiva skattesatser i varje jurisdiktion där de har ingående enheter. En sådan omfattande rapportering kan förväntas öka transparensen.
- (24) För att säkerställa en konsekvent tillämpning i medlemsstaterna bör de vid genomförandet av detta direktiv använda sig av OECD:s modellregler och förklaringarna och exemplen i *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* som godkänts av OECD:s/G20:s inkluderande ramverk mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster (BEPS) samt GloBE-regelverket för genomförande, inbegripet dess safe harbour-regler, som en källa till illustration eller tolkning och i den mån dessa källor är förenliga med detta direktiv och unionsrätten. Sådana safe harbour-regler bör vara av betydelse för såväl multinationella koncerner som storskaliga nationella koncerner.

- (25) Effektiviteten och rättvisan i den globala minimiskattereformen är i hög grad beroende av att den genomförs i hela världen. För att säkerställa att bestämmelserna i detta direktiv efterlevs bör medlemsstaterna tillämpa lämpliga sanktioner, särskilt mot enheter som inte fullgör sin skyldighet att lämna in en tilläggs-skattedeklaration och betala sin andel av tilläggs-skatten. När medlemsstaterna fastställer dessa sanktioner bör de ta särskild hänsyn till behovet av att hantera risken att en multinationell koncern inte deklarerar den information som krävs för att tillämpa UTPR-regeln. För att åtgärda den risken bör medlemsstaterna införa avskräckande sanktioner.
- (26) Det kommer även att vara av avgörande betydelse att unionens alla viktiga handelspartner tillämpar antingen en kvalificerad IIR-regel eller en likvärdig uppsättning regler om minimibesättning. När det gäller frågan om huruvida en IIR-regel som införs av en tredjelandsjurisdiktion som följer den globala överenskommelsen är en kvalificerad IIR-regel i den mening som avses i den globala överenskommelsen, är det lämpligt att hänvisa till den bedömning som ska göras på OECD-nivå. Dessutom, och för att främja rättslig säkerhet och effektivitet i de globala minimiskatteregler, är det viktigt att ytterligare fastställa på vilka villkor de regler som införs i en tredjelandsjurisdiktion som inte kommer att införliva reglerna i den globala överenskommelsen kan beviljas likvärdighet med en kvalificerad IIR-regel. Huvudsyftet med likvärdighetsbedömningen är att förtydliga och beskriva medlemsstaternas tillämpning av detta direktiv, särskilt när det gäller UTPR-regeln. I detta syfte bör det i detta direktiv föreskrivas att kommissionen efter OECD:s bedömning ska göra en bedömning av likvärdighetskriterierna på grundval av vissa specifika parametrar. Fastställandet av vilka tredjelandsjurisdiktioner som tillämpar rättsliga ramar som anses likvärdiga med en kvalificerad IIR-regel bör vara ett direkt resultat av de objektiva kriterierna i detta direktiv och bör strikt följa OECD:s bedömning. Det är därför, i ett sådant specifikt sammanhang lämpligt att föreskriva en delegerad akt. I synnerhet bör användningen av en delegerad akt i ett sådant specifikt sammanhang inte betraktas som ett prejudikat för andra lagstiftningsinstrument som antas inom ramen för det särskilda lagstiftningsförfarandet, med tanke på beslutsprocessen för skatteändren.
- (27) Det är viktigt att säkerställa en konsekvent tillämpning av de bestämmelser som anges i detta direktiv såvitt avser alla tredjelandsjurisdiktioner som inte införlivar reglerna i den globala överenskommelsen och inte beviljas likvärdighet mellan sina nationella regler och en kvalificerad IIR-regel. I detta sammanhang är det nödvändigt att utarbeta en gemensam metod för att fördela belopp, som enligt reglerna i den globala överenskommelsen ska behandlas som medräknade skatter, till enheter inom en multinationell koncern som omfattas av tilläggs-skatt i enlighet med bestämmelserna i detta direktiv. Medlemsstaterna bör för detta ändamål använda vägledningen i OECD:s GloBE-regelverk för genomförande som referens för fördelningen av sådana medräknade skatter.
- (28) I syfte att komplettera vissa icke väsentliga delar av detta direktiv bör befogenheten att anta akter i enlighet med artikel 290 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) delegeras till kommissionen med avseende på att fastställa, efter en bedömning av kommissionen, vilka jurisdiktioner som har ett nationellt rättsligt regelverk som kan anses motsvara en kvalificerad IIR-regel. Det är särskilt viktigt att kommissionen genomför lämpliga samråd under sitt förberedande arbete, inklusive på expertnivå, och att dessa samråd genomförs i enlighet med principerna i det interinstitutionella avtalet av den 13 april 2016 om bättre lagstiftning^(*).
- (29) I och med att detta direktiv träder i kraft 2022 och tidsfristen för medlemsstaternas införlivande har fastställts till senast den 31 december 2023, kommer unionen att agera i enlighet med den tidsplan som anges i uttalandet *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy agreed by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 8 October 2021 (uttalandet från oktober 2021 från OECD:s/G20:s inkluderande ramverk mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster)*, enligt vilket den andra pelaren ska införlivas med lagstiftningen 2022 och får verkan 2023 och UTPR-regeln får verkan under 2024.
- (30) Reglerna i detta direktiv för tillämpningen av UTPR-regeln bör tillämpas från och med 2024 för att möjliggöra för tredjelandsjurisdiktioner att tillämpa IIR-regeln i den första fasen av genomförandet av GloBE-modellreglerna.

(*) EUT L 123, 12.5.2016, s. 1

- (31) Uttalandet från oktober 2021 från OECD:s/G20:s inkluderande ramverk mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster innehåller en tvåpelarlösning. I den detaljerade genomförandeplanen som återges i bilagan därtill anges tidsramarna för genomförandet av varje pelare. Eftersom detta direktiv har som syfte att genomföra den andra pelaren, medan arbetet med den första pelaren väntar på att slutföras, är det nödvändigt att se till att även den första pelaren genomförs. I detta syfte innehåller detta direktiv en bestämmelse som ålägger kommissionen att utarbeta en rapport som tar itu med de framsteg som gjorts inom ramen för OECD:s/G20:s inkluderande ramverk mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster. Det erkänns att kommissionen, om den anser det lämpligt, kan lägga fram ett lagstiftningsförslag för att ta itu med de utmaningar på skatteområdet som uppstår till följd av digitaliseringen av ekonomin, för övervägande av medlemsstaterna.
- (32) Rådet bör före utgången av varje halvår från och med den 1 juli 2022 bedöma situationen när det gäller genomförandet av den första pelaren i uttalandet från oktober 2021 från OECD:s/G20:s inkluderande ramverk mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster.
- (33) Eftersom målet med detta direktiv, nämligen att skapa ett gemensamt regelverk för en global minimiskattenivå inom unionen på grundval av den gemensamma strategin i GloBE-modellreglerna, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av varje enskild medlemsstat som agerar på egen hand eftersom oberoende åtgärder från medlemsstaternas sida skulle ytterligare riskera fragmentering av den inre marknaden och eftersom det är av avgörande betydelse att anta lösningar som fungerar för den inre marknaden som helhet, utan snarare, på grund av den globala minimiskattereformens omfattning, kan uppnås bättre på unionsnivå, kan Unionen vidta åtgärder i enlighet med den subsidiaritetsprincip som föreskrivs i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.
- (34) Europeiska datatillsynsmannen har hörts i enlighet med artikel 42.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2018/1725⁽⁶⁾ och lämnade formella synpunkter den 10 februari 2022. Rätten till skydd av personuppgifter enligt artikel 8 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna samt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679⁽⁷⁾ är tillämpliga på den behandling av personuppgifter som utförs inom ramen för detta direktiv.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

KAPITEL I

ALLMÄNNA BESTÄMMELSER

Artikel 1

Innehåll

1. I detta direktiv fastställs gemensamma åtgärder för en effektiv minimibeskattnings av multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i form av

- a) en regel om inkomstinkludering (IIR-regeln, *Income Inclusion Rule*) i enlighet med vilken en moderenhet i en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern beräknar och betalar sin fördelningsbara andel av tilläggs-skatten för de lågbeskattade koncernenheterna i koncernen, och
- b) regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning (UTPR-regeln, *Undertaxed Profit Rule*) i enlighet med vilken en enhet som ingår i en multinationell koncern har en ytterligare skattekostnad som motsvarar enhetens andel av tilläggs-skatten som inte tagits ut enligt IIR-regeln för de lågbeskattade koncernenheterna i koncernen.

⁽⁶⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2018/1725 av den 23 oktober 2018 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter som utförs av unionens institutioner, organ och byråer och om det fria flödet av sådana uppgifter samt om upphävande av förordning (EG) nr 45/2001 och beslut nr 1247/2002/EG (EUT L 295, 21.11.2018, s. 39).

⁽⁷⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (EUT L 119, 4.5.2016, s. 1).

2. Medlemsstaterna får välja att tillämpa en kvalificerad nationell tilläggsskatt enligt vilken tilläggsskatt ska beräknas och betalas på överskjutande vinst som avser alla lågbeskattade ingående enheter som är belägna inom deras jurisdiktion i enlighet med detta direktiv.

Artikel 2

Tillämpningsområde

1. Detta direktiv tillämpas på koncernenheter belägna i en medlemsstat som är medlemmar i en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern som har en årlig intäkt på minst 750 000 000 EUR, inklusive intäkterna för undantagna enheter som avses i punkt 3, i den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som provas.

2. Om ett eller flera av de fyra räkenskapsår som avses i punkt 1 är längre eller kortare än tolv månader ska den intäktsröskel som avses i den punkten justeras proportionellt för vart och ett av dessa räkenskapsår.

3. Detta direktiv är inte tillämpligt på följande enheter (*undantagna enheter*):

- a) Ett offentligt organ, en internationell organisation, en ideell organisation, en pensionsfond, en investeringsfond som är en yttersta moderenhet eller ett investeringsinstrument för fast egendom som är en yttersta moderenhet,
- b) en enhet som till minst 95 % av sitt värde ägs av en eller flera enheter som avses i led a, direkt eller genom en eller flera undantagna enheter, utom pensionstjänsteföretag, och som
 - i) uteslutande, eller nästan uteslutande, bedriver verksamhet för att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för den eller de enheter som avses i led a, eller
 - ii) uteslutande bedriver verksamheter som har samband med sådan verksamhet som bedrivs av den eller de enheter som avses i led a,
- c) en enhet som till minst 85 % av sitt värde ägs av en eller flera av de enheter som avses i led a, direkt eller genom en eller flera undantagna enheter, utom pensionstjänsteföretag, under förutsättning att i stort sett hela dess inkomst härrör från utdelningar eller kapitalvinster eller kapitalförluster som undantas från beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten i enlighet med artikel 16.2 b och c.

Genom undantag från första stycket i denna punkt får den koncernenhet som lämnar deklARATIONEN göra ett val i enlighet med artikel 45.1 att inte behandla en enhet som avses i leden b och c i det stycket som en undantagen enhet.

Artikel 3

Definitioner

I detta direktiv gäller följande definitioner:

1. *enhet*: varje juridisk konstruktion som upprättar separata räkenskaper eller varje juridisk person.
2. *koncernenhet*:
 - a) en enhet som ingår i en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern, och
 - b) varje fast driftsställe till en huvudenhet som ingår i en sådan multinationell koncern som avses i led a.
3. *koncern*:
 - a) en samling enheter som är närstående genom ägande eller kontroll enligt definitionen i den allmänt erkända redovisningsstandarden för den yttersta moderenhetens upprättande av koncernredovisning, inbegripet alla enheter som kan ha undantagits från den yttersta moderenhetens koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek, väsentlighet eller på grund av att den innehas för försäljning, eller

- b) en enhet som har ett eller flera fasta driftsställen, under förutsättning att den inte ingår i en annan koncern enligt definitionen i led a.
4. *multinationell koncern*: en koncern som omfattar minst en enhet eller ett fast driftsställe som inte är beläget i den yttersta moderenhetens jurisdiktion.
5. *storskalig nationell koncern*: en koncern där alla koncernenheter är belägna i samma medlemsstat.
6. koncernredovisning:
- a) den redovisning som upprättats av en enhet i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard, i vilka tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för den enheten och för eventuella enheter som den har ett bestämmande inflytande i redovisas som tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för en enda ekonomisk enhet,
- b) för koncerner enligt definitionen i punkt 3 b, den redovisning som en enhet upprättar i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard,
- c) den yttersta moderenhetens årsredovisning som inte upprättats i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard och som senare har justerats för att förhindra eventuella väsentliga snedvridningar av konkurrensen, och
- d) om den yttersta moderenheten inte upprättar en årsredovisning enligt beskrivningen i led a, b eller c, den årsredovisning som skulle ha upprättats om den yttersta moderenheten var skyldig att upprätta sådan årsredovisning i enlighet med
- i) en allmänt erkänd redovisningsstandard eller
- ii) en annan redovisningsstandard och under förutsättning att årsredovisningarna har justerats för att förhindra eventuell väsentlig snedvridning av konkurrensen.
7. *räkenskapsår*: den redovisningsperiod för vilken den yttersta moderenheten i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern upprättar sin koncernredovisning eller, om den yttersta moderenheten inte upprättar koncernredovisning, kalenderåret.
8. *koncernenhet som lämnar deklaration*: en enhet som lämnar en deklaration med information om tilläggsskatt i enlighet med artikel 44.
9. *myndighetsenhet*: en enhet som uppfyller samtliga följande kriterier:
- a) Den är en del av eller är helägd av en offentlig förvaltning, inbegripet en politisk underavdelning eller lokal myndighet inom denna.
- b) Den bedriver inte handel eller näringsverksamhet och har som huvudsakligt syfte att
- i) fullgöra en offentlig förvaltningsuppgift, eller
- ii) förvalta eller investera den offentliga förvaltningens eller jurisdiktionens tillgångar genom att göra och inneha investeringar, förvalta tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet för den offentliga förvaltningens eller jurisdiktionens tillgångar.
- c) Den är redovisningsskyldig inför den offentliga förvaltningen för sitt övergripande resultat och årligen rapporterar in uppgifter till denna.
- d) Dess tillgångar tillfaller den offentliga förvaltningen vid upplösning och i den mån nettointäkter fördelas så fördelas de enbart till den offentliga förvaltningen utan att någon del av dess nettointäkter kommer privatpersoner till godo.
10. *internationell organisation*: en mellanstatlig organisation, inbegripet överstatlig organisation, eller ett av denna helägt organ eller verk som uppfyller samtliga följande kriterier:
- a) Den består huvudsakligen av regeringar.
- b) Den har ett gällande avtal om säte eller ett i huvudsak liknande avtal med den jurisdiktion där organisationen är etablerad, till exempel arrangemang som ger dess kontor eller inrättningar i jurisdiktionen rätt till privilegier och immunitet.
- c) Lagen eller dess styrande dokument förhindrar att organisationens intäkter kommer privatpersoner till godo.

11. *ideell organisation*: en enhet som uppfyller samtliga följande kriterier:
- Den har etablerats och är verksam i den medlemsstat eller jurisdiktion där den har sin hemvist
 - uteslutande för religiösa, välgörenhetsmässiga, vetenskapliga, konstnärliga, kulturella, idrottsliga, utbildningsrelaterade eller liknande ändamål, eller
 - som en yrkesorganisation, branschorganisation, handelskammare, arbetstagarorganisation, jordbruks- eller trädgårdsorganisation, medborgarorganisation eller organisation som uteslutande verkar för att främja social välfärd.
 - I stort sett alla intäkter från de verksamheter som avses i led a är befriade från inkomstskatt i dess hemvistjurisdiktion.
 - Den har inga aktieägare eller medlemmar med ägar- eller vinstintressen när det gäller dess intäkter eller tillgångar.
 - Enhetens intäkter eller tillgångar får inte delas ut till, eller användas till förmån för, en privatperson eller en enhet som inte är en välgörenhetsenhet, förutom om detta sker
 - som en följd av enhetens välgörenhetsverksamhet,
 - som betalning av rimlig ersättning för utförda tjänster eller för användning av egendom eller kapital, eller
 - som betalning som motsvarar skäligt marknadsvärde för egendom som enheten har förvärvat.
 - När enheten avslutas, likvideras eller upplöses ska alla dess tillgångar fördelas eller återföras till en ideell organisation eller till den offentliga förvaltningen, inbegripet eventuella offentliga organ i enhetens hemvistjurisdiktion eller en politisk underavdelning inom denna.
 - Den bedriver inte handel eller verksamhet som inte har direkt samband med de ändamål för vilka den etablerades.
12. *genomflödesenhet*: en enhet i den mån den är skattemässigt transparent med avseende på dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust i den jurisdiktion där den etablerades om den inte har skattehemvist och omfattas av en medräknad skatt på sina intäkter eller sin vinst i en annan jurisdiktion.

En genomflödesenhet anses vara

- en skattetransparent enhet med avseende på dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust i den mån den är skattetransparent i den jurisdiktion där dess ägare är belägen,
- en omvänd hybrid enhet med avseende på dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust i den mån den inte är skattetransparent i den jurisdiktion där dess ägare är belägen.

I denna definition avses med en *skattemässigt transparent enhet* en enhet vars inkomster, utgifter, vinster eller förluster enligt lagstiftningen i en jurisdiktion behandlas som om de härrörde från eller uppkom hos den direkta ägaren av enheten i proportion till dennes andel i enheten.

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

En koncernenhet som inte har skattehemvist och som inte omfattas av en medräknad skatt eller en kvalificerad nationell tilläggsskatt på grundval av sin plats för företagsledning, etableringsort eller liknande kriterier ska behandlas som en genomflödesenhet och en skattetransparent enhet med avseende på dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust, i den mån

- dess ägare är belägna i en jurisdiktion där enheten behandlas som skattetransparent,
- den har inte någon plats för affärsverksamhet i den jurisdiktion där den etablerades, och
- intäkter, kostnader, vinst eller förlust inte kan hänföras till ett fast driftsställe.

13. fast driftsställe:

- a) en plats för affärsverksamhet eller antagen plats för affärsverksamhet som är belägen i en jurisdiktion där den behandlas som ett fast driftsställe i enlighet med ett gällande skatteavtal, under förutsättning att en sådan jurisdiktion beskattar de intäkter som kan hänföras till den i enlighet med en bestämmelse liknande artikel 7 i OECD:s modellkonvention om inkomst- och kapital skatter i dess ändrade lydelse,
- b) om det inte finns något gällande skatteavtal, en plats för affärsverksamhet eller en antagen plats för affärsverksamhet som är belägen i en jurisdiktion som beskattar de intäkter som kan hänföras till en sådan plats för affärsverksamhet på nettobasis på ett liknande sätt som det beskattar sina egna skattskyldiga personer med hemvist i landet.,
- c) om en jurisdiktion inte har något system för bolagsbeskattning, en plats för affärsverksamhet eller en antagen plats för affärsverksamhet som är belägen i en sådan jurisdiktion skulle behandlas som ett fast driftsställe i enlighet med OECD:s modellkonvention om intäkts- och kapital skatter i dess ändrade lydelse, under förutsättning att en sådan jurisdiktion skulle ha haft rätt att beskatta de intäkter som skulle ha kunnat hänföras till platsen för affärsverksamhet i enlighet med artikel 7 i det avtalet, eller
- d) en plats för affärsverksamhet eller en antagen plats för affärsverksamhet som inte beskrivs i leden a–c genom vilket verksamhet bedrivs utanför den jurisdiktion där enheten är belägen, under förutsättning att en sådan jurisdiktion undantar intäkter hänförliga till sådan verksamhet.

14. yttersta moderenhet:

- a) en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande i en annan enhet och som inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet med ett bestämmande inflytande i det eller
- b) huvudenheten i en koncern enligt definitionen i punkt 3 b.

15. *minimiskattesats*: femton procent (15 %).16. *tillägsskatt*: den tillägsskatt som beräknas för en jurisdiktion eller en koncernenhet i enlighet med artikel 27.17. *CFC-regelverk (Controlled Foreign Company tax regime)*: en uppsättning skatteregler, som inte är en kvalificerad IIR-regel, enligt vilka en direkt eller indirekt aktieägare i en utländsk enhet, eller huvudenheten i ett fast driftsställe, är skyldig att betala skatt för sin andel av eller hela intäkten i den utländska koncernenheten, oavsett om intäkten delas ut till aktieägaren eller inte.18. *kvalificerad IIR-regel*: en uppsättning regler som genomförs i den nationella lagstiftningen i en jurisdiktion, förutsatt att denna jurisdiktion inte tillhandahåller några fördelar relaterade till dessa regler, och som

- a) är likvärdig med de regler som fastställs i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, utmaningar på skatteområdet som uppstår till följd av digitaliseringen av ekonomin globala modellreglerna mot urholkning av skattebasen (andra pelaren), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, (OECD:s modellregler), enligt vilka moderenheten i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern beräknar och betalar sin fördelningsbara andel av tillägsskatten för de lågbeskattade koncernenheterna i koncernen,
- b) administreras på ett sätt som är förenligt med reglerna i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, med OECD:s modellregler.

19. lågbeskattad koncernenhet:

- a) en koncernenhet i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern som är belägen i en lågskattejurisdiktion, eller
- b) en statslös koncernenhet som för ett räkenskapsår har en justerad vinst och en effektiv skattesats som är lägre än minimiskattesatsen.

20. *mellanliggande moderenhet*: en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma multinationella koncern eller storskaliga nationella koncern och som inte räknas som en yttersta moderenhet, en delägd moderenhet, ett fast driftsställe eller en investeringsenhet.

21. *bestämmande inflytande* : ett ägarintresse i en enhet där andelsinnehavaren är skyldig, eller skulle ha varit skyldig att post för post konsolidera enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden, i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard. En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande i sina fasta driftsställen.
22. *delägd moderenhet*: en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma multinationella koncern eller storskaliga nationella koncern och för vilken mer än 20 % av ägarintresset i dess vinst direkt eller indirekt innehas av en eller fler personer som inte är koncernenheter i den multinationella koncernen eller storskaliga nationella koncernen och som inte räknas som en yttersta moderenhet, ett fast driftsställe eller en investeringsenhet.
23. *ägarintresse*: alla andelar i eget kapital som uppstår rättigheter till vinster, kapital eller reserver i en enhet eller ett fast driftsställe.
24. *moderenhet*: en yttersta moderenhet som inte är en undantagen enhet, en mellanliggande moderenhet eller en delägd moderenhet.
25. *allmänt erkänd redovisningsstandard*: internationella redovisningsstandarder (IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 ^(*)) och de allmänt erkända redovisningsprinciperna i Australien, Brasilien, Kanada, EU-medlemsstaterna, EES-länderna, Hongkong (Kina), Japan, Mexiko, Nya Zeeland, Folkrepubliken Kina, Republiken Indien, Republiken Korea, Ryssland, Singapore, Schweiz, Förenade kungariket och Amerikas förenta stater.
26. *godkänd redovisningsstandard*: när det gäller en enhet, en uppsättning allmänt erkända redovisningsprinciper som är tillåtna av ett godkänt redovisningsorgan i den jurisdiktion där enheten är belägen; vid tillämpningen av denna definition avses med *godkänt redovisningsorgan* det organ som har rättslig behörighet i en jurisdiktion att föreskriva, fastställa eller godta redovisningsstandarder för redovisningsändamål.
27. *betydande snedvridning av konkurrensen*: när det gäller tillämpningen av en särskild princip eller ett särskilt förfarande enligt en uppsättning allmänt erkända redovisningsprinciper, en tillämpning som leder till en sammanlagd intäkts- eller kostnadsvariation på mer än 75 000 000 EUR under ett räkenskapsår i förhållande till det belopp som skulle ha fastställts genom tillämpning av motsvarande princip eller förfarande enligt internationella redovisningsstandarder (IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002).
28. *kvalificerad nationell tilläggsskatt*: en tilläggsskatt som genomförs i den nationella lagstiftningen i en jurisdiktion, förutsatt att denna jurisdiktion inte tillhandahåller några fördelar relaterade till dessa regler, och som
 - a) föreskriver fastställande av överskjutande vinst för de koncernenheter som är belägna i den jurisdiktionen i enlighet med reglerna i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler och tillämpningen av minimiskattesatsen på dessa överskjutande vinster för jurisdiktionen och de koncernenheterna i enlighet med de regler som fastställs i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler, och
 - b) administreras på ett sätt som är förenligt med reglerna i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler.
29. *bokfört nettovärde av materiella anläggningstillgångar*: genomsnittet av de materiella anläggningstillgångarnas start- och slutvärde efter att hänsyn tagits till ackumulerade avskrivningar, värdeminskningar och nedskrivningar enligt årsredovisningen.

(*) Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (EUT L 243, 11.9.2002, s. 1)

30. investeringsenhet:
- a) en investeringsfond eller ett investeringsinstrument för fast egendom,
 - b) en enhet som ägs till minst 95 %, direkt av en sådan enhet som avses i led a eller genom en kedja av sådana enheter och som uteslutande eller nästan uteslutande bedriver verksamhet för att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för dem, eller
 - c) en enhet där minst 85 % av enhetens värde ägs av en sådan enhet som avses i led a, under förutsättning att i stort sett hela dess intäkt härrör från utdelningar eller kapitalvinster eller kapitalförluster som undantas från beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten i enlighet med detta direktiv.
31. *investeringsfond*: en enhet eller en konstruktion som uppfyller samtliga följande villkor:
- a) Den är utformad för att slå samman finansiella eller icke-finansiella tillgångar från ett antal investerare, av vilka vissa inte är förbundna med varandra.
 - b) Den investerar i enlighet med en fastställd investeringsstrategi.
 - c) Den gör det möjligt för investerare att minska transaktions-, forsknings- och analyskostnaderna eller sprida riskerna kollektivt.
 - d) Den är främst utformad för att generera avkastning eller vinst på investeringar, eller skydd mot en särskild eller allmän händelse eller ett särskilt eller allmänt resultat.
 - e) Dess investerare har rätt till avkastning från fondens tillgångar eller intäkter från dessa tillgångar, baserat på sina respektive bidrag.
 - f) Fonden eller dess ledning omfattas av regelverket, inbegripet relevanta bestämmelser om penningtvätt och investerarskydd, för investeringsfonder i den jurisdiktion där den är etablerad eller förvaltas.
 - g) Den förvaltas av yrkesverksamma som förvaltar investeringsfonder för investerarnas räkning.
32. *investeringsinstrument för fast egendom*: en enhet med bred ägarbas som främst innehar fast egendom och som omfattas av beskattning i ett led, antingen hos enheten eller hos dess ägarintressen, med högst ett års uppskov.
33. pensionsfond:
- a) en enhet som är etablerad och verksam i en jurisdiktion, uteslutande eller nästan uteslutande för att administrera eller tillhandahålla pensionsförmåner och kompletterande eller tillfälliga förmåner till enskilda där
 - i) denna enhet regleras som sådan av den jurisdiktionen eller av en av dess subnationella politiska förvaltningsenheter eller kommuner, eller
 - ii) dessa förmåner säkras eller på annat sätt skyddas genom nationella bestämmelser och finansieras genom en grupp av tillgångar som innehas genom ett förvaltningsbolag eller en förvaltare för att säkerställa fullgörandet av motsvarande pensionsförpliktelser för det fall att den multinationella koncernen och de storskaliga nationella koncernerna blir insolventa.
 - b) en pensionsenhet.
34. *pensionsenhet*: en enhet som är etablerad och verksam uteslutande eller nästan uteslutande för att investera medel till förmån för sådana enheter som avses i punkt 33 a eller för att bedriva verksamhet som är relaterad till de reglerade verksamheter som avses i punkt 33 a, under förutsättning att pensionsenheten ingår i samma koncern som de enheter som bedriver de reglerade verksamheter.
35. *lågskattejurisdiktion*: när det gäller en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern under ett givet räkenskapsår, en medlemsstat eller tredjelandsjurisdiktion där en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern har en justerad vinst och omfattas av en effektiv skattesats som understiger minimiskattesatsen.
36. *justerad vinst eller förlust*: en koncernenhets redovisade nettovinst eller nettoförlust, justerad i enlighet med de regler som anges i kapitlen III, VI och VII.

37. *icke kvalificerat imputationsbelopp*: varje annan skatt än ett kvalificerat imputationsbelopp som tillfaller, eller betalas av, en koncernenhet och som är
- återbetalningsbart till den faktiska betalningsmottagaren av en utdelning som delas ut av en sådan koncernenhet i samband med denna utdelning eller avräkningsbart från den faktiska betalningsmottagaren mot en annan skatteskuld än en skatteskuld för sådan utdelning, eller
 - återbetalningsbar till det utdelande bolaget vid utdelning till en aktieägare.

I denna definition avses med *kvalificerat imputationsbelopp* en medräknad skatt som tillfallit eller betalats av en koncernenhet, inbegripet ett fast driftsställe, och som kan återbetalas eller avräknas från den faktiska betalningsmottagaren av den utdelning som delas ut av den koncernenheten eller, i fallet med en medräknad skatt som tillfallit eller betalas av ett fast driftsställe, en utdelning som delas ut av huvudenheten om återbetalningen ska betalas ut eller tillgodohavandet tillhandahålls

- i en annan jurisdiktion än den jurisdiktion som ålade de medräknade skatterna,
- till en faktisk betalningsmottagare som beskattas till en nominell skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen för utdelning som erhållits enligt den nationella lagstiftningen i den jurisdiktion där koncernenheten ålades de medräknade skatterna,
- till en fysisk person som är den faktiska betalningsmottagaren och som har skattehemvist i den jurisdiktion där koncernenheten ålades de medräknade skatterna och som beskattas till en nominell skattesats som är lika med eller högre än den standardskattesats som är tillämplig på vanliga intäkter, eller
- till ett offentligt organ, en internationell organisation, en inhemsk ideell organisation, en inhemsk pensionsfond, en inhemsk investeringsenhet som inte ingår i den multinationella koncernen eller i den storskaliga nationella koncernen, eller i ett inhemskt livförsäkringsbolag i den mån utdelningen erhålls i samband med inhemsk pensionsfondsverksamhet och beskattas på liknande sätt som en utdelning som erhålls av pensionsfond.

Vid tillämpningen av led d gäller följande:

- En ideell organisation eller pensionsfond har sin hemvist i en jurisdiktion om den har inrättats och förvaltas i den jurisdiktionen.
 - En investeringsenhet har sin hemvist i en jurisdiktion om den har bildats och regleras i den jurisdiktionen.
 - Ett livförsäkringsbolag har sin hemvist i den jurisdiktion där det är beläget.
38. kvalificerade skattetillgodohavanden:

- ett skattetillgodohavande som är utformat på ett sådant sätt att det ska betalas som en kontant betalning eller motsvarande till en koncernenhet inom fyra år från den dag då koncernenheten har rätt att erhålla skattetillgodohavandet enligt lagstiftningen i den jurisdiktion som beviljar tillgodohavandet, eller
- om skattetillgodohavandet delvis återbetalas, den del av skattetillgodohavandet som ska betalas som en kontant betalning eller motsvarande till en koncernenhet inom fyra år från den dag då koncernenheten har rätt att erhålla det partiella skattetillgodohavandet.

Ett kvalificerat skattetillgodohavande omfattar inte något skattebelopp som kan avräknas eller återbetalas på grundval av ett kvalificerat imputationsbelopp eller ett icke kvalificerat imputationsbelopp.

39. *icke kvalificerat skattetillgodohavande*: ett skattetillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande men som är helt eller delvis återbetalningsbart.

40. *huvudenhet*: en enhet som i sin årsredovisning tar med ett fast driftsställes redovisade nettointäkt eller nettoförlust.
41. *ingående ägarenhet*: en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma multinationella koncern eller samma storskaliga nationella koncern.
42. *berättigat utdelningsskattesystem*: ett bolagsskattesystem som
- ålägger skatt på vinst endast när sådan vinst delas ut eller anses vara utdelad till aktieägarna, eller när bolaget ådrar sig vissa andra kostnader än rörelsekostnader,
 - ålägger skatt med en skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen, och
 - var i kraft senast den 1 juli 2021.
43. *kvalificerad UTPR-regel*: en uppsättning regler som genomförs i den nationella lagstiftningen i en jurisdiktion, förutsatt att denna jurisdiktion inte tillhandahåller några fördelar relaterade till dessa regler, och som
- är likvärdig med de regler som fastställs i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler, enligt vilka en jurisdiktion uppstår sin tilldelade andel av den tilläggsskatt för en multinationell koncern som inte togs ut enligt IIR-regeln för de lågbeskattade koncernenheterna i den multinationella koncernen,
 - administreras på ett sätt som är förenligt med reglerna i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler.
44. *enhet som utses att lämna deklaration*: koncernenhet, annan än den yttersta moderenheten, som av den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen har utsetts att på dess vägnar fullgöra de krav på avlämning av skattedeklaration som anges i artikel 44.

Artikel 4

En koncernenhets lokalisering

1. Vid tillämpningen av detta direktiv ska en annan enhet än en genomflödesenhet anses vara belägen i den jurisdiktion där den anses ha sin skattehemvist på grundval av sin plats för företagsledning, sin etableringsort eller liknande kriterier.

Om det inte är möjligt att fastställa lokaliseringen för en annan enhet än en genomflödesenhet på grundval av första stycket ska den anses vara belägen i den jurisdiktion där den etablerades.

2. En genomflödesenhet ska betraktas som statslös, såvida den inte är den yttersta moderenheten i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern eller om den är skyldig att tillämpa en IIR-regel i enlighet med artiklarna 5, 6, 7 och 8, i vilket fall genomflödesenheten ska anses vara belägen i den jurisdiktion där den etablerades.

3. Ett fast driftsställe enligt definitionen i artikel 3.13 a ska anses vara beläget i den jurisdiktion där det behandlas som ett fast driftsställe och är skyldigt att betala skatt enligt gällande skatteavtal.

Ett fast driftsställe enligt definitionen i artikel 3.13 b ska anses vara beläget i den jurisdiktion där det är skyldigt att betala skatt på nettobasis för sin verksamhet.

Ett fast driftsställe enligt definitionen i artikel 3.13 c ska anses vara lokaliserat i den jurisdiktion där det är beläget.

Ett fast driftsställe enligt definitionen i artikel 3.13 d ska betraktas som statslöst.

4. Om en koncernenhet är belägen i två jurisdiktioner och dessa jurisdiktioner har ett gällande tillämpligt skatteavtal, ska koncernenheten anses vara belägen i den jurisdiktion där den anses ha sin skattehemvist enligt det skatteavtalet.

Om det tillämpliga skatteavtalet kräver att de behöriga myndigheterna når en ömsesidig överenskommelse om den plats där koncernenheten anses ha skattehemvist, och ingen överenskommelse nås, ska punkt 5 tillämpas.

Om det inte finns någon befrielse för dubbelbeskattning enligt det gällande tillämpliga skatteavtalet, på grund av att en koncernenhet har skattehemvist hos båda avtalslutande parter, ska punkt 5 tillämpas.

5. Om en koncernenhet är belägen i två jurisdiktioner och dessa jurisdiktioner inte har ett tillämpligt skatteavtal, ska koncernenheten anses vara belägen i den jurisdiktion som ålade det högsta beloppet av medräknade skatter under räkenskapsåret.

Vid beräkningen av beloppet av de medräknade skatter som avses i det första stycket ska det skattebelopp som betalats i enlighet med ett CFC-regelverk inte beaktas.

Om beloppet av de medräknade skatter som ska betalas i de två jurisdiktionerna är detsamma eller noll, ska koncernenheten anses vara belägen i den jurisdiktion där den har det högre beloppet av substansundantaget beräknat på grundval av en enhet i enlighet med artikel 28.

Om beloppet för substansundantaget i de två jurisdiktionerna är detsamma eller noll, ska koncernenheten betraktas som statslös, såvida den inte är en yttersta moderenhet, i vilket fall den ska anses vara belägen i den jurisdiktion där den etablerades.

6. Om en moderenhet till följd av tillämpningen av punkterna 4 och 5 är belägen i en jurisdiktion där den inte omfattas av en kvalificerad IIR-regel, ska den anses omfattas av den kvalificerade IIR-regeln i den andra jurisdiktionen, såvida inte ett gällande skatteavtal förbjuder tillämpningen av en sådan regel.

7. Om en koncernenhet byter lokalisering under ett räkenskapsår ska den anses vara belägen i den jurisdiktion där den ansågs vara lokaliserad enligt denna artikel i början av det räkenskapsåret.

KAPITEL II

IIR-REGELN OCH UTPR-REGELN

Artikel 5

Yttersta moderenhet i unionen

1. Medlemsstaterna ska säkerställa att en yttersta moderenhet som är en koncernenhet belägen i en medlemsstat med avseende på sina lågbeskattade koncernenheter som är belägna i en annan jurisdiktion eller statslösa omfattas av tilläggsskatten (tilläggsskatten enligt IIR-regeln) under räkenskapsåret.

2. Medlemsstaterna ska säkerställa att en koncernenhet som är den yttersta moderenheten i en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern och som är belägen i en medlemsstat som är en lågskattejurisdiktion själv och tillsammans med alla lågbeskattade koncernenheter i koncernen som är belägna i samma medlemsstat omfattas av tilläggsskatten enligt IIR-regeln under räkenskapsåret.

Artikel 6

Mellanliggande moderenhet i unionen

1. Medlemsstaterna ska säkerställa att en mellanliggande moderenhet som är belägen i en medlemsstat och innehas av en yttersta moderenhet som är belägen i en tredjelandsjurisdiktion med avseende på sina lågbeskattade koncernenheter som är belägna i en annan jurisdiktion eller statslösa omfattas av tilläggsskatten enligt IIR-regeln under räkenskapsåret.

2. Medlemsstaterna ska säkerställa att en mellanliggande moderenhet som är belägen i en medlemsstat som är en lågskattejurisdiktion och innehas av en yttersta moderenhet som är belägen i en tredjelandjurisdiktion själv och tillsammans med sina lågbeskattade koncernenheter som är belägna i samma medlemsstat omfattas av tilläggsskatten enligt IIR-regeln under räkenskapsåret.

3. Punkterna 1 och 2 ska inte tillämpas i följande fall:

- a) Den yttersta moderenheten omfattas av en kvalificerad IIR-regel under det räkenskapsåret, eller
- b) en annan mellanliggande moderenhet är belägen i en jurisdiktion där den omfattas av en kvalificerad IIR-regel under det räkenskapsåret och direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande i den mellanliggande moderenheten.

Artikel 7

Mellanliggande moderenhet som är belägen i en medlemsstat och innehas av en undantagen yttersta moderenhet

1. Medlemsstaterna ska säkerställa att en mellanliggande moderenhet, om denna är belägen i en medlemsstat och innehas av en yttersta moderenhet som är en undantagen enhet, med avseende på sina lågbeskattade koncernenheter som är belägna i en annan jurisdiktion eller är statslösa omfattas av tilläggsskatten enligt IIR-regeln under räkenskapsåret.

2. Medlemsstaterna ska säkerställa att en mellanliggande moderenhet, om den mellanliggande moderenheten är belägen i en medlemsstat som är en lågskattejurisdiktion och innehas av en yttersta moderenhet som är en undantagen enhet, själv och tillsammans med sina lågbeskattade koncernenheter som är belägna i samma medlemsstat omfattas av tilläggsskatten enligt IIR-regeln under räkenskapsåret.

3. Punkterna 1 och 2 ska inte vara tillämpliga om en annan mellanliggande moderenhet är belägen i en jurisdiktion där den omfattas av en kvalificerad IIR-regel för det räkenskapsåret och direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande i den mellanliggande moderenhet som avses i punkterna 1 och 2.

Artikel 8

Delägd moderenhet i unionen

1. Medlemsstaterna ska säkerställa att en delägd moderenhet som är belägen i en medlemsstat med avseende på sina lågbeskattade koncernenheter som är belägna i en annan jurisdiktion eller statslösa omfattas av tilläggsskatten enligt IIR-regeln under räkenskapsåret.

2. Medlemsstaterna ska säkerställa att en delägd moderenhet som är belägen i en medlemsstat som är en lågskattejurisdiktion själv och tillsammans med sina lågbeskattade koncernenheter som är belägna i samma medlemsstat omfattas av tilläggsskatten enligt IIR-regeln under räkenskapsåret.

3. Punkterna 1 och 2 ska inte tillämpas om ägarintressena i den delvis ägda moderenheten direkt eller indirekt i sin helhet innehas av en annan delägd moderenhet som omfattas av en kvalificerad IIR-regel under det räkenskapsåret.

Artikel 9

Fördelning av tilläggsskatten enligt IIR-regeln

1. Den tilläggsskatt enligt IIR-regeln som en moderenhet ska betala för en lågbeskattad koncernenhet i enlighet med artiklarna 5.1, 6.1, 7.1 och 8.1 ska vara lika med tilläggsskatten för den lågbeskattade koncernenheten, beräknad i enlighet med artikel 27, multiplicerad med moderenhetens fördelningsbara andel av denna tilläggsskatt under räkenskapsåret.

2. En moderenhets fördelningsbara andel av tilläggsskatten i förhållande till en lågbeskattad koncernenhet ska stå i proportion till moderenhets ägarintresse i den justerade vinsten i den lågbeskattade koncernenheten. Den andelen ska vara lika med den justerade vinsten i den lågbeskattade koncernenheten under räkenskapsåret, med avdrag för beloppet av sådana intäkter som är hänförliga till ägarintressen som innehas av andra ägare och delat med den justerade vinsten i den lågbeskattade koncernenheten under räkenskapsåret.

Det justerade vinstbelopp som är hänförlig till ägarintressen i en lågbeskattad koncernenhet som innehas av andra ägare ska vara det belopp som skulle ha behandlats som hänförligt till dessa ägare enligt principerna i den allmänt erkända redovisningsstandard som används i den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning om den lågbeskattade koncernenhetens nettovinst hade varit lika med dess justerade vinst och

- a) moderenheten hade upprättat en koncernredovisning i enlighet med den redovisningsstandarden (*den hypotetiska konsoliderade årsredovisningen*),
 - b) moderenheten hade ett bestämmande inflytande i den lågbeskattade koncernenheten så att alla inkomster och utgifter i den lågbeskattade koncernenheten hade konsoliderats post för post med moderenhetens inkomster och utgifter i den hypotetiska konsoliderade årsredovisningen,
 - c) den lågbeskattade koncernenhetens hela justerade vinst hade varit hänförlig till transaktioner med personer som inte är koncernenheter, och
 - d) alla ägarintressen som inte direkt eller indirekt innehades av moderenheten hade innehaft av andra personer än koncernenheter.
3. Utöver det belopp som fördelas på en moderenhet i enlighet med punkt 1 i denna artikel ska den tilläggsskatt enligt IIR-regeln som ska betalas av en moderenhet i enlighet med artiklarna 5.2, 6.2, 7.2 och 8.2 för räkenskapsåret i enlighet med artikel 27 omfatta
- a) hela beloppet för den tilläggsskatt som beräknats för den moderenheten, och
 - b) det tilläggsskattebelopp som beräknats för dess lågbeskattade koncernenheter som är belägna i samma medlemsstat, multiplicerat med moderenhetens fördelningsbara andel av denna tilläggsskatt under räkenskapsåret.

Artikel 10

Kompensation för IIR-regeln

Om en moderenhet som är belägen i en medlemsstat indirekt innehar ett ägarintresse i en lågbeskattad koncernenhet via en mellanliggande moderenhet eller en delägd moderenhet som omfattas av en kvalificerad IIR-regel under räkenskapsåret, ska den tilläggsskatt som ska betalas i enlighet med artiklarna 5–8 minskas med ett belopp som motsvarar den förstnämnda moderenhetens fördelningsbara andel av den tilläggsskatt som ska betalas av den mellanliggande moderenheten eller den delägda moderenheten.

Artikel 11

Valfri tillämpning av en kvalificerad nationell tilläggsskatt

1. Medlemsstaterna kan välja att tillämpa en kvalificerad nationell tilläggsskatt.

Om en medlemsstat där de koncernenheterna i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern är belägna väljer att tillämpa en kvalificerad nationell tilläggsskatt, ska alla lågbeskattade koncernenheter i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen i den medlemsstaten omfattas av den nationella tilläggsskatten under räkenskapsåret.

I förhållande till en kvalificerad nationell tilläggsskatt kan de lågbeskattade koncernenheternas nationella överskjutande vinst beräknas på grundval av en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som tillåts av det godkända redovisningsorganet och justeras för att förhindra eventuell väsentlig snedvridning av konkurrensen, snarare än den redovisningsstandard som används i den konsoliderade årsredovisningen.

2. Om en moderenhet i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern är belägen i en medlemsstat och de koncernenheter som den direkt eller indirekt innehar är belägna i antingen den medlemsstaten eller en annan jurisdiktion och omfattas av en kvalificerad nationell tilläggsskatt under räkenskapsåret i de jurisdiktionerna, ska det eventuella tilläggsskattebelopp som beräknas i enlighet med artikel 27 och som ska betalas av moderenheten i enlighet med artiklarna 5–8 minskas med upp till noll med det kvalificerade nationella tilläggsskattebelopp som antingen den själv eller dessa koncernenheter ska betala.

Om den kvalificerade nationella tilläggsskatten har beräknats för ett räkenskapsår i enlighet med den yttersta moderenhets allmänt erkända redovisningsstandard eller med internationella redovisningsstandarder (IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002), ska, utan hinder av vad som sägs i första stycket, ingen tilläggsskatt beräknas i enlighet med artikel 27 för det räkenskapsåret med avseende på de koncernenheterna i en multinationell koncern eller storskalig nationell koncern som är belägen i den medlemsstaten. Detta stycke påverkar inte beräkningen av eventuell ytterligare tilläggsskatt i enlighet med artikel 29 ifall en medlemsstat inte tillämpar en kvalificerad nationell tilläggsskatt för att uppbära eventuell ytterligare tilläggsskatt enligt artikel 29.

3. Om den kvalificerade nationella tilläggsskatten för ett räkenskapsår inte har betalats inom de fyra räkenskapsår som följer på det räkenskapsår då den skulle ha betalats, ska det kvalificerade nationella tilläggsskattebelopp som inte betalades läggas till tilläggsskatten för jurisdiktionen som beräknats i enlighet med artikel 27.3 och ska inte uppbäras av den medlemsstat som gjorde valet enligt punkt 1 i den här artikeln.

4. Medlemsstater som väljer att tillämpa en kvalificerad nationell tilläggsskatt ska anmäla detta till kommissionen inom fyra månader efter antagandet av de nationella lagar och andra författningar med vilka en kvalificerad nationell tilläggsskatt införs. Ett sådant val ska vara giltigt och får inte återkallas under en period på tre år. Vid utgången av varje treårsperiod ska valet förnyas automatiskt, såvida inte medlemsstaten återkallar sitt val. Ett återkallande av valet ska anmälas till kommissionen senast fyra månader före utgången av treårsperioden.

Artikel 12

Tillämpning av UTPR-regeln i den multinationella koncernen

1. Om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är belägen i en tredjelandjurisdiktion som inte tillämpar en kvalificerad IIR-regel, eller om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är en undantagen enhet, ska medlemsstaterna säkerställa att de koncernenheter som är belägna i unionen i den medlemsstat där de är belägna omfattas av en justering lika med det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats på den medlemsstaten under räkenskapsåret i enlighet med artikel 14.

För detta ändamål kan en sådan justering ske i form av antingen en tilläggsskatt som ska betalas av dessa koncernenheter eller ett nekat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten för dessa koncernenheter, vilket leder till ett belopp på skatteskulden som är nödvändigt för att uppbära det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats på den medlemsstaten.

2. Om en medlemsstat tillämpar justeringen enligt punkt 1 i denna artikel i form av ett nekat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten, ska denna justering i möjligaste mån tillämpas med avseende på det beskattningsår under vilket det räkenskapsår, för vilket tilläggsskattebeloppet enligt UTPR-regeln beräknades och fördelades på en medlemsstat i enlighet med artikel 14, löper ut.

Eventuella tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som återstår att betala med avseende på ett beskattningsår till följd av tillämpningen av ett nekat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten under det beskattningsåret ska i möjligaste mån föras över och ska med avseende på varje påföljande beskattningsår omfattas av justeringen enligt punkt 1 till dess att hela det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats på den medlemsstaten under det beskattningsåret har betalats.

3. Koncernenheter som är investeringsenheter ska inte omfattas av denna artikel.

Artikel 13

Tillämpning av UTPR-regeln i det yttersta moderbolagets jurisdiktion

1. Om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är belägen i en lågbeskattad tredjelandjurisdiktion, ska medlemsstaterna säkerställa att de koncernenheter som är belägna i unionen i den medlemsstat där de är belägna omfattas av en justering som ska vara lika med det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats på den medlemsstaten under räkenskapsåret i enlighet med artikel 14.

För detta ändamål kan en sådan justering ske i form av antingen en tilläggsskatt som ska betalas av dessa koncernenheter eller ett nekat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten för dessa koncernenheter, vilket leder till ett belopp på skatteskulden som är nödvändigt för att uppbära det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats på den medlemsstaten.

Första stycket ska inte tillämpas när den yttersta moderenheten i en sådan lägskattejurisdiktion i ett tredjeland själv och tillsammans med sina lågbeskattade koncernenheter som är belägna i den jurisdiktionen omfattas av en kvalificerad IIR-regel.

2. Om en medlemsstat tillämpar justeringen enligt punkt 1 i denna artikel i form av ett nekat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten, ska denna justering i möjligaste mån tillämpas med avseende på det beskattningsår under vilket det räkenskapsår, för vilket det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som beräknats och fördelats på en medlemsstat i enlighet med artikel 14, löper ut.

Eventuella tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som återstår att betala med avseende på ett beskattningsår till följd av tillämpningen av ett nekat avdrag mot den beskattningsbara inkomsten under det beskattningsåret ska i möjligaste mån föras över och ska med avseende på varje påföljande beskattningsår omfattas av justeringen enligt punkt 1 till dess att hela det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats på den medlemsstaten under det beskattningsåret har betalats.

3. Koncernenheter som är investeringsenheter ska inte omfattas av denna artikel.

Artikel 14

Beräkning och fördelning av tilläggsskattebeloppet enligt UTPR-regeln

1. Det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelas på en medlemsstat ska beräknas genom att den totala tilläggsskatten enligt UTPR-regeln, som fastställs i enlighet med punkt 2, multipliceras med medlemsstatens procentsats av UTPR-regeln, som fastställs i enlighet med punkt 5.

2. Den totala tilläggsskatten enligt UTPR-regeln för ett räkenskapsår ska vara lika med summan av den tilläggsskatt som beräknats för varje lågbeskattad koncernenhet i den multinationella koncernen under det räkenskapsåret, i enlighet med artikel 26, med förbehåll för de justeringar som anges i punkterna 3 och 4 i den här artikeln.

3. Tilläggsskatten enligt UTPR-regeln för en lågbeskattad koncernenhet ska vara lika med noll under räkenskapsåret om den yttersta moderenhetens alla ägarintressen i denna lågbeskattade koncernenhet innehas direkt eller indirekt av en eller flera moderenheter som är skyldiga att tillämpa en kvalificerad IIR-regel för den lågbeskattade koncernenheten för det räkenskapsåret.

4. Om punkt 3 inte är tillämplig ska tilläggsskatten enligt UTPR-regeln för en lågbeskattad koncernenhet minskas med en moderenhets fördelningsbara andel av den lågbeskattade koncernenhetens tilläggsskatt som ska tas ut enligt en kvalificerad IIR-regel.

5. En medlemsstats procentsats enligt UTPR-regeln ska beräknas för varje räkenskapsår och för varje multinationell koncern enligt följande formel:

$$50 \% \times \frac{\text{antal anställda i medlemsstaten}}{\text{antal anställda i alla jurisdiktioner med en kvalificerad UTPR-regel}} + 50 \% \times \frac{\text{det totala värdet för materiella anläggningstillgångar i medlemsstaten}}{\text{det totala värdet för materiella anläggningstillgångar i alla jurisdiktioner med en kvalificerad UTPR-regel}}$$

där

a) antalet anställda i medlemsstaten är det totala antalet anställda i alla koncernenheter i den multinationella koncern som är belägen i den medlemsstaten,

- b) antalet anställda i alla UTPR-jurisdiktioner är det totala antalet anställda i alla koncernenheter i den multinationella koncern som är belägen i en jurisdiktion som har en kvalificerad UTPR-regel som gäller under räkenskapsåret,
- c) det totala värdet för materiella anläggningstillgångar i medlemsstaten är summan av det bokförda nettovärdet för materiella anläggningstillgångar i alla koncernenheter i den multinationella koncern som är belägen i den medlemsstaten.
- d) Det totala värdet för materiella anläggningstillgångar i alla UTPR-jurisdiktioner är summan av det bokförda nettovärdet för materiella anläggningstillgångar i alla koncernenheter i den multinationella koncern som är belägen i en jurisdiktion som har en kvalificerad UTPR-regel som gäller under räkenskapsåret.

6. Antalet anställda ska vara antalet anställda på heltidsbasis för alla koncernenheter belägna i den relevanta jurisdiktionen, inbegripet oberoende uppdragstagare, under förutsättning att de deltar i koncernenhetens ordinarie verksamhet.

De materiella anläggningstillgångarna ska omfatta de materiella anläggningstillgångarna för alla koncernenheter som är belägna i den relevanta jurisdiktionen, men inte likvida medel eller motsvarande, immateriella eller finansiella tillgångar.

7. De anställda vars lönekostnader ingår i ett fast driftsställes separata räkenskaper enligt artikel 18.1 och som justeras i enlighet med artikel 18.2 ska fördelas till den jurisdiktion där det fasta driftsstället är beläget.

Materiella anläggningstillgångar som ingår i ett fast driftsställes separata räkenskaper enligt artikel 18.1 och som justeras i enlighet med artikel 18.2 ska fördelas till den jurisdiktion där de materiella anläggningstillgångarna är belägna.

Antal anställda och materiella anläggningstillgångar som fördelas till ett fast driftsställes jurisdiktion ska inte tas i beaktande för antalet anställda och de materiella anläggningstillgångarna i huvudenhetens jurisdiktion.

Antalet anställda och det bokförda nettovärdet av materiella anläggningstillgångar som innehas av en investeringsenhet ska undantas från formelns delar som anges i punkt 5.

Antalet anställda och det bokförda nettovärdet av materiella anläggningstillgångar i en genomflödesenhet ska undantas från formelns delar som anges i punkt 5, såvida de inte hänförs till ett fast driftsställe eller, i avsaknad av ett fast driftsställe, till de koncernenheter som är belägna i den jurisdiktion där genomflödesenheten etablerades.

8. Genom undantag från punkt 5 ska en jurisdiktions UTPR-procentsats för en multinationell koncern anses vara noll under ett räkenskapsår så länge det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats till den jurisdiktionen under ett tidigare räkenskapsår inte har medfört att de koncernenheter i denna multinationella koncern som är belägna i den jurisdiktionen har en ytterligare skattekostnad som totalt motsvarar det tilläggsskattebelopp enligt UTPR-regeln för det föregående räkenskapsåret som fördelats till den jurisdiktionen.

Antalet anställda och det bokförda nettovärdet av materiella anläggningstillgångar i de koncernenheterna i en multinationell koncern som är belägen i en jurisdiktion med en procentsats på noll under ett räkenskapsår enligt UTPR-regeln ska undantas från delar av formeln för fördelning av den totala tilläggsskatten enligt UTPR-regeln för den multinationella koncernen under det räkenskapsåret.

9. Punkt 8 ska inte vara tillämplig för ett räkenskapsår om alla jurisdiktioner med en kvalificerad UTPR-regel som gäller för det räkenskapsåret har en UTPR-procentsats på noll för den multinationella koncernen det räkenskapsåret.

KAPITEL III

BERÄKNING AV DEN JUSTERADE VINSTEN ELLER FÖRLUSTEN

Artikel 15

Fastställande av justerad vinst eller förlust

1. En koncernenhets justerade vinst eller förlust ska beräknas genom att göra de justeringar som anges i artiklarna 16–19 för koncernenhets redovisade nettoresultat under räkenskapsåret före eventuella konsolideringsjusteringar för att undanröja koncerninterna transaktioner, enligt den redovisningsstandard som användes vid upprättandet av den konsoliderade årsredovisningen för den yttersta moderenheten.

2. Om det inte är praktiskt möjligt att fastställa en koncernenhets redovisade nettoresultat på grundval av den allmänt erkända redovisningsstandard eller godkända redovisningsstandard som användes vid upprättandet av den konsoliderade årsredovisningen för den yttersta moderenheten får koncernenhets redovisade nettointäkt eller nettoförlust under räkenskapsåret fastställas med hjälp av en annan allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard, under förutsättning att

- a) koncernenhets räkenskaper redovisas på grundval av den redovisningsstandarden,
- b) uppgifterna i räkenskaperna är tillförlitliga, och
- c) fasta skillnader över 1 000 000 EUR som uppstår till följd av tillämpningen av en viss princip eller standard på intäkts- eller kostnadsposter eller transaktioner, när den principen eller standarden skiljer sig från den redovisningsstandard som används vid upprättandet av den konsoliderade årsredovisningen för den yttersta moderenheten, justeras för att överensstämma med den behandling som krävs för den posten enligt den redovisningsstandard som användes vid upprättandet av den konsoliderade årsredovisningen.

3. Om en yttersta moderenhet inte har upprättat sin konsoliderade årsredovisning i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard som avses i artikel 3.6 c ska den konsoliderade årsredovisningen för den yttersta moderenheten justeras för att förhindra eventuell betydande snedvridning av konkurrensen.

4. Om en yttersta moderenhet inte upprättar en koncernredovisning enligt artikel 3.6 a, b och c ska den konsoliderade årsredovisningen för den yttersta moderenheten enligt artikel 3.6 d vara den redovisning som skulle ha upprättats om den yttersta moderenheten vore skyldig att upprätta sådan koncernredovisning i enlighet med

- a) en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller
- b) en godkänd redovisningsstandard, under förutsättning att de konsoliderade årsredovisningarna har justerats för att förhindra eventuell betydande snedvridning av konkurrensen.

5. Om en kvalificerad nationell tilläggsstat tillämpas av en medlemsstat eller en tredjelandsjurisdiktion, får den redovisade nettovinsten eller nettoförlusten för de koncernenheter som är belägna i den medlemsstaten eller den jurisdiktionen i ett tredjeland fastställas i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd finansiell redovisningsstandard som skiljer sig från den redovisningsstandard som används vid upprättandet av den konsoliderade årsredovisningen för den yttersta moderenheten, förutsatt att sådana redovisad nettovinst eller nettoförlust har justerats för att förhindra eventuell betydande snedvridning av konkurrensen.

6. Om tillämpningen av en särskild princip eller ett särskilt förfarande enligt en uppsättning allmänt godtagbara redovisningsprinciper leder till en betydande snedvridning av konkurrensen, ska redovisningen av varje post eller transaktion som omfattas av denna princip eller detta förfarande justeras för att överensstämma med den behandling som krävs för posten eller transaktionen enligt internationella redovisningsstandarder (IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002).

Artikel 16

Justeringar för att fastställa den justerade vinsten eller förlusten

1. I denna artikel gäller följande definitioner:
 - a) *nettoskattekostnad*: nettobeloppet av följande poster:
 - i) medräknade skatter som upplupen kostnad och alla befintliga och uppskjutna medräknade skatter som ingår i inkomstskattekostnaden, inbegripet medräknade inkomstskatter som är undantagna från beräkningen av justerade vinster eller förluster.
 - ii) uppskjutna skattefordringar hänförliga till en förlust under räkenskapsåret,
 - iii) kvalificerade nationella tilläggsskatter som upplupen kostnad,
 - iv) skatter som uppkommer i enlighet med reglerna i detta direktiv eller, när det gäller tredjelandsjurisdiktioner, OECD:s modellregler, som upplupen kostnad, och
 - v) icke kvalificerat imputationsbelopp som upplupen kostnad.
 - b) *undantagen utdelning*: en utdelning eller annan distribution som erhållits eller förvärvats med avseende på ägarintressen, med undantag av en utdelning eller annan distribution som erhållits eller förvärvats med avseende på
 - i) ett ägarintresse
 - som koncernen har i en enhet som har rätt till mindre än 10 % av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösträtterna i den enheten vid tidpunkten för utdelning eller avyttring (*portföljinnehav*), och
 - som koncernenhet som erhåller eller uppbär utdelningen eller den andra distributionen ägt ekonomiskt i mindre än ett år vid tidpunkten för distributionen,
 - ii) ett ägarintresse i en investeringseenhet som omfattas av ett val av alternativ i enlighet med artikel 43.
 - c) *undantagen vinst eller förlust i eget kapital*: en vinst eller förlust, som ingår i det ingående företags redovisade nettointäkt eller nettoförlust, till följd av
 - i) vinster och förluster som följer av förändringar i det verkliga värdet på ett ägarintresse, med undantag för ett portföljinnehav,
 - ii) vinster eller förluster avseende ett ägarintresse som ingår i kapitalandelsmetoden vid redovisning, och
 - iii) vinster och förluster från avyttring av ett ägarintresse, med undantag för avyttring av ett portföljinnehav.
 - d) *inkluderad omvärderingsmetod för vinst eller förlust*: en nettovinst eller nettoförlust som ökas eller minskas genom eventuella tillhörande medräknade skatter under räkenskapsåret, till följd av tillämpning av en redovisningsmetod eller redovisningspraxis som med avseende på alla mark, byggnader och inventarier
 - i) periodiskt justerar det redovisade värdet av sådan mark, byggnader och inventarier till dess verkliga värde,
 - ii) registrerar förändringar i värde i övrigt totalresultat, och
 - iii) inte senare redovisar den upplupna vinsten eller förlusten i övrigt totalresultat via resultaträkningen.
 - e) *asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta*: vinst eller förlust i utländsk valuta för en enhet vars redovisade funktionella valuta och funktionella skattevaluta skiljer sig åt och som
 - i) ingår i beräkningen av en koncernenhets beskattningsbara vinst eller förlust och som är hänförlig till fluktuationer i valutakursen mellan den redovisade funktionella valutans och koncernenhets funktionella skattevaluta,
 - ii) ingår i beräkningen av en koncernenhets redovisade nettovinst eller nettoförlust och som är hänförlig till fluktuationer i valutakursen mellan den redovisade funktionella valutans och koncernenhets funktionella skattevaluta,

- iii) ingår i beräkningen av en koncernenhets redovisade nettovinst eller nettoförlust och som är hänförlig till fluktuationer i valutakursen mellan koncernenhetens tredje utländska valuta och redovisade funktionella valuta, och
- iv) som kan hänföras till fluktuationer i valutakursen mellan en tredje utländsk valuta och koncernenhetens funktionella skattevaluta, oavsett om sådan vinst eller förlust i en tredje utländsk valuta ingår i den beskattningsbara inkomsten eller inte.

Den funktionella skattevalutan är den funktionella valuta som används för att fastställa koncernenhetens beskattningsbara vinst eller förlust för en medräknad skatt i den jurisdiktion där den är belägen. Den redovisade funktionella valutatan är den funktionella valuta som används för att fastställa koncernenhetens redovisade nettovinst eller nettoförlust. En tredje utländsk valuta är en valuta som inte är koncernenhetens funktionella skattevaluta eller redovisade funktionella valuta.

- f) kostnader som enligt policy är otillättna:
 - i) koncernenhetens upplupna kostnader för olagliga betalningar, inklusive mutor och olagliga provisioner, och
 - ii) koncernenhetens upplupna kostnad för böter och sanktioner som uppgår till eller överstiger 50 000 EUR eller motsvarande belopp i den funktionella valuta i vilken koncernenhetens redovisade nettovinst eller nettoförlust beräknas.
- g) *fel under tidigare perioder och ändringar av redovisningsprinciper*: en förändring i en koncernenhets ingående egna kapital i början av ett räkenskapsår som kan hänföras till
 - i) en korrigerigering av ett fel vid fastställandet av redovisningens nettovinst eller nettoförlust under ett föregående räkenskapsår som påverkade de intäkter eller kostnader som kan ingå i beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten under det föregående räkenskapsåret, utom i den mån en sådan korrigerigering av ett fel resulterade i en väsentlig minskning av en skuld för medräknade skatter som omfattas av artikel 25, och
 - ii) ett byte av redovisningsprinciper eller policy som påverkade de intäkter eller kostnader som ingår i beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten.
- h) *upplupen pensionskostnad*: skillnaden mellan den pensionsskuldskostnad som ingår i redovisningen av nettovinsten eller nettoförlusten och det belopp som tillförts en pensionsfond under räkenskapsåret.

2. En koncernenhets redovisade nettovinst eller nettoförlust ska justeras med beloppet för följande poster för att fastställa dess justerade vinst eller förlust:

- a) Skattekostnader netto.
- b) Undantagna utdelningar.
- c) Undantagna vinster eller förluster på eget kapital.
- d) Inkluderad omvärderingsmetod för vinst eller förlust.
- e) Vinster eller förluster från avyttring av tillgångar och skulder som undantagits i enlighet med artikel 35.
- f) Asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta.
- g) Kostnader som enligt policy är otillättna.
- h) Fel under tidigare perioder och ändringar av redovisningsprinciper.
- i) Upplupna pensionskostnader.

3. Vid valet av den koncernenhet som lämnar deklARATIONEN får en koncernenhet ersätta det belopp som har tillåtits som ett skatteavdrag vid beräkningen av dess beskattningsbara inkomster där den är belägen till det belopp som redovisats för en sådan koncernenhets kostnader eller utgifter vilka betalats med aktiebaserad ersättningskostnad.

Om möjligheten att använda aktieoptionerna inte har utnyttjats ska beloppet för den aktiebaserade ersättningskostnad eller ersättningsutgift som har dragits av från koncernenhetens redovisade nettovinst eller nettoförlust för beräkning av dess justerade vinst eller förlust under alla föregående räkenskapsår ingå i det räkenskapsår under vilket möjligheten att välja alternativ löpte ut.

Om en del av beloppet för den aktiebaserade ersättningskostnaden eller ersättningsutgiften har registrerats i koncernenhetens redovisning under räkenskapsår före det räkenskapsår då valet görs ska ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det totala beloppet av den aktiebaserade ersättningskostnad eller ersättningsutgift som har dragits av för beräkningen av dess justerade vinst eller förlust under dessa föregående räkenskapsår och det totala beloppet av aktiebaserade ersättningskostnader eller ersättningsutgifter som skulle ha dragits av för beräkningen av dess justerade vinst eller förlust under de föregående räkenskapsåren, om valet hade gjorts under dessa räkenskapsår, ingå i beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust under det räkenskapsåret.

Valet ska göras i enlighet med artikel 45.1 och ska tillämpas konsekvent på alla ingående enheter belägna i samma jurisdiktion under det år då valet görs och för alla efterföljande räkenskapsår.

Under det räkenskapsår då valet återkallas ska beloppet för obetalda aktiebaserade ersättningskostnader eller ersättningsutgifter med avdrag i enlighet med valet som överstiger upplupna kostnader i redovisningen ingå i beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust.

4. Alla transaktioner mellan ingående enheter belägna i olika jurisdiktioner som inte redovisas till samma belopp i de båda koncernenheternas räkenskaper eller som inte är förenliga med armlängdsprincipen ska justeras så att de uppgår till samma belopp och är förenliga med armlängdsprincipen.

En förlust från en försäljning eller annan överföring av en tillgång mellan två ingående enheter belägna inom samma jurisdiktion som inte redovisats i enlighet med armlängdsprincipen ska justeras på grundval av armlängdsprincipen om förlusten ingår i beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten.

I denna punkt avses med *armlängdsprincipen* den princip enligt vilken transaktioner mellan ingående enheter ska redovisas med hänvisning till de villkor som skulle ha erhållits mellan oberoende företag vid jämförbara transaktioner och under jämförbara omständigheter.

5. Kvalificerade skattetillegodohavanden i enlighet med artikel 3.38 ska behandlas som intäkt vid beräkningen av en ingående enhets justerade vinst eller förlust. Icke-kvalificerade skattetillegodohavanden ska inte behandlas som intäkt vid beräkningen av en ingående enhets justerade vinst eller förlust.

6. Vid valet av koncernenhet som lämnar deklARATIONEN får vinster och förluster avseende tillgångar och skulder som omfattas av redovisning till verkligt värde eller redovisning av nedskrivningar i den konsoliderade årsredovisningen under ett räkenskapsår fastställas på grundval av realiseringsprincipen för beräkning av den justerade vinsten eller förlusten.

Vinster eller förluster som härrör från tillämpning av redovisning till verkligt värde eller redovisning av nedskrivningar av en tillgång eller skuld ska undantas från beräkningen av ett ingående företags justerade vinst eller förlust enligt första stycket.

Det redovisade värdet för en tillgång eller en skuld för att fastställa en vinst eller förlust enligt första stycket ska vara det redovisade värdet vid tidpunkten för förvärvet av tillgången eller när skulden uppkom, eller den första dagen under räkenskapsåret då valet görs, om den dagen infaller senare.

Valet ska göras i enlighet med artikel 45.1 och ska tillämpas på alla ingående enheter belägna i den jurisdiktion till vilken valet görs, såvida inte den ingående enhet som lämnar deklARATIONEN väljer att begränsa valet till koncernenheternas materiella anläggningstillgångar eller till investeringsenheterna.

Under det räkenskapsår då valet av alternativ återkallas ska ett belopp som motsvarar skillnaden mellan tillgångens eller skuldens verkliga värde och tillgångens eller skuldens redovisade värde den första dagen under det räkenskapsår då valet återkallas, fastställt i enlighet med valet, ska inkluderas, om det verkliga värdet överstiger det redovisade värdet, eller dras av om det redovisade värdet överstiger det verkliga värdet vid beräkningen av koncernenheternas justerade vinst eller förlust.

7. Vid valet av den ingående enhet som lämnar deklarationen får den justerade vinsten eller förlusten för en ingående enhet belägen i en jurisdiktion som härrör från avyttring av lokala anläggningstillgångar belägena i den jurisdiktionen av en sådan ingående enhet till tredje parter, andra än koncernens medlemmar under ett räkenskapsår justeras som anges i denna punkt. I denna punkt avses med lokala materiella anläggningstillgångar fast egendom som är belägen i samma jurisdiktion som koncernenheten.

Nettovinsten från den avyttring av lokala materiella anläggningstillgångar som avses i första stycket under det räkenskapsår då valet görs ska avräknas mot eventuella nettoförluster för en ingående enhet belägen i den jurisdiktionen till följd av avyttringen av lokala materiella anläggningstillgångar som avses i första stycket under det räkenskapsår då valet görs och under de fyra räkenskapsår som föregår det räkenskapsåret (*femårsperioden*). Nettovinsten ska först avräknas mot den eventuella nettoförlust som har uppstått under femårsperiodens första räkenskapsår. Eventuella restbelopp av nettovinsten ska överföras och avräknas mot eventuella nettoförluster som har uppstått under femårsperiodens efterföljande räkenskapsår.

Eventuella restbelopp av nettovinst som återstår efter tillämpning av andra stycket ska fördelas jämnt över femårsperioden för beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten för varje ingående enhet belägen i den jurisdiktionen som har gjort en nettovinst från avyttring av materiella anläggningstillgångar enligt första stycket under det räkenskapsår då valet görs. Restbeloppet av nettovinst som fördelas på en ingående enhet ska vara ett belopp som är proportionerligt till nettovinsten för koncernenheten dividerat med nettovinsten för alla ingående enheter.

Om ingen ingående enhet i en jurisdiktion har gjort en nettovinst från avyttring av lokala materiella anläggningstillgångar enligt första stycket under det räkenskapsår då valet görs, ska restbeloppet av nettovinsten enligt tredje stycket fördelas lika mellan varje ingående enhet i den jurisdiktionen och fördelas jämnt över femårsperioden för beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten för var och en av dessa ingående enheter.

Eventuella justeringar enligt denna punkt för de räkenskapsår som föregår det räkenskapsår då valet görs ska justeras i enlighet med artikel 29.1. Valet ska göras årligen i enlighet med artikel 45.2.

8. Alla kostnader som är hänförliga till en finansieringskonstruktion genom vilket en eller flera ingående enheter ger tillgodohavanden till eller på annat sätt gör en investering i en eller flera andra ingående enheter i samma koncern (*koncernintern finansieringskonstruktion*) ska inte beaktas vid beräkningen av en ingående enhets justerade vinst eller förlust om följande förhållanden uppfylls:

- a) Koncernenheten är belägen i en lågskattejurisdiktion eller i en jurisdiktion som skulle ha beskattats med låg skatt om kostnaden inte hade tillfallit koncernenheten.
- b) Det kan rimligen förutses att den koncerninterna finansieringskonstruktionen kommer att öka de kostnadsbelopp som beaktas vid beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust under den koncerninterna finansieringskonstruktionens förväntade varaktighet, utan att detta leder till en motsvarande ökning av den beskattningsbara inkomsten för den ingående enhet som tillhandahåller krediten (*motparten*).
- c) Motparten är belägen i en jurisdiktion som inte är en lågskattejurisdiktion eller i en jurisdiktion som inte skulle ha beskattats med låg skatt om de intäkter som är förbundna med kostnaden inte hade tillfallit motparten.

9. En yttersta moderenhet kan välja att tillämpa sin konsoliderade redovisningsbehandling för att undanröja intäkt, kostnad, vinst och förlust från transaktioner mellan ingående enheter som är belägna i samma jurisdiktion och ingår i en skattekonsolideringsgrupp för beräkning av dessa ingående enheters justerade nettovinst eller nettoförlust.

Valet ska göras i enlighet med artikel 45.1.

Under det räkenskapsår då valet görs eller återkallas ska lämpliga justeringar göras så att poster med justerad vinst eller förlust inte beaktas mer än en gång eller utelämnas till följd av ett sådant val eller återkallande.

10. Ett försäkringsbolag ska från beräkningen av sin justerade vinst eller förlust undanta alla belopp som åläggs försäkringstagarna för skatter som försäkringsbolaget betalar för avkastning till försäkringstagarna. Ett försäkringsbolag ska vid beräkningen av sin justerade vinst eller förlust inkludera eventuell avkastning till försäkringstagarna som inte återspeglas i dess redovisning av nettovinst eller nettoförlust i den mån motsvarande ökning eller minskning av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av nettovinst eller nettoförlust.

11. Alla belopp som redovisas som en minskning av en ingående enhets egna kapital och är resultatet av fördelningar som gjorts eller ska göras med avseende på ett instrument som emitterats av koncernenheten i enlighet med tillsyns- och regleringskrav (*övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål*) ska behandlas som en kostnad vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust.

Alla belopp som redovisas som en ökning av det egna kapitalet i en ingående enhet och som är resultatet av utdelningar som erhållits eller kommer att erhållas med avseende på övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål som innehas av koncernenheten ska ingå i beräkningen av dess justerade vinst eller förlust.

Artikel 17

Intäktsundantag inom internationell sjöfart

1. I denna artikel gäller följande definitioner:

- a) *intäkt från internationell sjöfart*: nettointäkt som en ingående enhet erhåller från följande verksamheter, under förutsättning att transporten inte sker via inre vattenvägar inom samma jurisdiktion:
- i) transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik, oavsett om fartyget ägs, leasas eller på annat sätt står till koncernenhetens förfogande,
 - ii) transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik inom ramen för arrangemang för charter med ankomst- och avgångstider,
 - iii) leasing av ett fartyg som ska användas för transport av passagerare eller gods i internationell trafik med charter, fullt utrustat, bemannat och försett med förnödenheter,
 - iv) leasing av ett fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik med charter av ett fartyg utan besättning eller kapten, till en annan ingående enhet,
 - v) deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell operativ byrå för transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik, och
 - vi) försäljning av ett fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik, under förutsättning att fartyget har hållits för användning av koncernenheten i minst ett år.
- b) *intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart*: nettointäkt som en ingående enhet erhåller från följande verksamheter, under förutsättning att sådan verksamhet primärt bedrivs i samband med transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik:
- i) leasing av ett fartyg, i form av charter av ett fartyg utan besättning eller kapten, till ett annat rederi som inte är en ingående enhet, under förutsättning att charterns varaktighet inte överstiger tre år,
 - ii) försäljning av biljetter som utfärdats av andra rederier för den inrikes delen av en internationell resa,
 - iii) leasing och korttidslagring av containrar eller demurrage för sen återlämning av containrar,
 - iv) tillhandahållande av tjänster till andra rederier av ingenjörer, underhållspersonal, lasthanterare, cateringpersonal och kundservicepersonal, och
 - v) kapitalavkastning, om den investering som genererar intäkten görs som en integrerad del av driften av fartyg i internationell trafik.

2. En ingående enhets intäkter från internationell sjöfart och intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart ska undantas från beräkningen av dess justerade vinst eller förlust, under förutsättning att koncernenheten visar att den strategiska eller kommersiella förvaltningen av alla berörda fartyg faktiskt bedrivs inom den jurisdiktion där koncernenheten är belägen.

3. Om beräkningen av en ingående enhets intäkter från internationell sjöfart och intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart leder till en förlust, ska denna förlust undantas från beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust.

4. De samlade intäkterna från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart för samtliga ingående enheter som är belägna i en jurisdiktion ska inte överstiga 50 % av dessa ingående enheters intäkter från internationell sjöfart.

5. De kostnader som en ingående enhet ådrar sig och som direkt kan hänföras till dess internationella sjöfartsverksamhet som avses i punkt 1.a och intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart som avses i punkt 1.b ska hänföras till sådan verksamhet för att beräkna nettointäkten från internationell sjöfart och koncernenhetens intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart.

De kostnader som en ingående enhet ådrar sig och som indirekt uppstår till följd av dess internationella sjöfartsverksamhet och intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart ska dras av från koncernenhetens intäkter från sådan verksamhet för beräkning av intäkter från internationell sjöfart och koncernenhetens intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart på grundval av dess intäkter från sådan verksamhet i proportion till dess totala intäkter.

6. Alla direkta och indirekta kostnader som hänförs till en ingående enhets intäkter från internationell sjöfart och intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart i enlighet med punkt 5 ska undantas från beräkningen av dess justerade vinst eller förlust.

Artikel 18

Fördelning av justerad vinst eller förlust mellan en huvudenhet och ett fast driftsställe

1. Om en enhet är ett fast driftsställe enligt definitionen i artikel 3.13 a, b eller c ska dess redovisade nettointäkt eller nettoförlust vara den nettointäkt eller nettoförlust som avspeglas i det fasta driftsställets separata räkenskaper.

Om ett fast driftsställe inte har separata räkenskaper ska dess redovisade nettointäkt eller nettoförlust vara det belopp som skulle ha återspeglats i dess separata räkenskaper om de hade upprättats fristående och i enlighet med den redovisningsstandard som användes vid upprättandet av den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning.

2. Om en ingående enhet uppfyller definitionen på ett fast driftsställe i artikel 3.13 a eller 3.13 b ska dess redovisade nettovinst eller nettoförlust justeras så att de endast återspeglar de belopp och poster avseende intäkter och kostnader som är hänförliga till den i enlighet med tillämpligt skatteavtal eller nationell lagstiftning i den jurisdiktion där den är belägen, oavsett storleken på den intäkt som är beskattningsbar och beloppet för avdragsgilla kostnader i den jurisdiktionen.

Om en ingående enhet uppfyller definitionen på ett fast driftsställe i artikel 3.13 c ska dess redovisade nettovinst eller nettoförlust justeras så att de endast återspeglar de belopp- och poster avseende intäkter och kostnader som skulle ha kunnat hänföras till den i enlighet med artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet, i dess ändrade lydelse.

3. Om en ingående enhet uppfyller definitionen på ett fast driftsställe i artikel 3.13 d ska dess redovisade nettovinst eller nettoförlust beräknas på grundval av de intäktsbelopp och intäktsposter som är undantagna i den jurisdiktion där huvudenheten är belägen och som kan hänföras till verksamhet utanför den jurisdiktionen och de kostnadsbelopp och kostnadsposter som inte dras av för skatteändamål i den jurisdiktion där huvudenheten är belägen och som kan hänföras till sådan verksamhet.

4. Ett fast driftsställes redovisade nettovinst eller nettoförlust ska inte beaktas vid fastställandet av huvudenhetens justerade vinst eller förlust, med undantag för vad som föreskrivs i punkt 5.

5. En justerad förlust för ett fast driftsställe ska behandlas som en kostnad för huvudenheten vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust i den mån det fasta driftsställets förlust behandlas som en kostnad vid beräkningen av en sådan huvudenhets nationella beskattningsbara inkomst och inte kvittas mot någon nationellt beskattningsbar inkomstpost som beskattas såväl enligt lagstiftningen i huvudenhetens jurisdiktion som enligt lagstiftningen i det fasta driftsställets jurisdiktion.

Justerad vinst som senare intjänas av det fasta driftsstället ska behandlas som en justerad vinst för huvudenheten upp till beloppet för den justerade förlust som tidigare behandlades som en kostnad för huvudenheten enligt första stycket.

Artikel 19

Tilldelning av ett genomflödesföretags justerade vinst eller förlust

1. Redovisningen av nettovinst eller nettoförlust för en ingående enhet som är en genomflödesenhet ska minskas med det belopp som kan fördelas till dess ägare som inte är koncernenheter och som innehar ett direkt ägarintresse i en sådan genomflödesenhet eller via en kedja av skattetransparenta enheter, såvida inte

- a) genomflödesenheten är en yttersta moderenhet eller
- b) genomflödesenheten innehas, direkt eller genom en kedja av skattetransparenta enheter, av en yttersta moderenhet som avses i led a.

2. Den redovisade nettovinsten eller nettoförlusten för en ingående enhet som är en genomflödesenhet ska minskas med den redovisade nettovinst eller nettoförlust som fördelas på en annan ingående enhet.

3. Om en genomflödesenhet helt eller delvis bedriver verksamhet genom ett fast driftsställe ska dess redovisade nettovinst eller nettoförlust som kvarstår efter tillämpning av punkt 1 i denna artikel, fördelas på det fasta driftsstället i enlighet med artikel 18.

4. Om en skattetransparent enhet inte är den yttersta moderenheten ska genomflödesenhetens redovisade nettovinst eller nettoförlust som kvarstår efter tillämpning av punkterna 1 och 3 fördelas på dess ingående ägareheter i enlighet med deras ägarintressen i genomflödesenheten.

5. Om en genomflödesenhet är en skattetransparent enhet som är den yttersta moderenheten eller en omvänd hybrid enhet ska den redovisade nettovinsten eller nettoförlusten för den genomflödesenhet som finns kvar efter tillämpning av punkterna 1 och 3 fördelas på den yttersta moderenheten eller den omvända hybrid enheten.

6. Punkterna 3, 4 och 5 ska tillämpas separat med avseende på varje ägarintresse i genomflödesenheten.

KAPITEL IV

BERÄKNING AV MEDRÄKNADE OCH JUSTERADE SKATTER

Artikel 20

Medräknade skatter

1. De medräknade skatterna för en ingående enhet ska omfatta följande:

- a) Skatter som redovisas i en ingående enhets räkenskaper med avseende på dess intäkter eller vinster, eller dess andel av intäkter eller vinster i en ingående enhet i vilken den har ett ägarintresse.

- b) Skatter på utdelad vinst, skönmässigt bedömd vinstutdelning och andra kostnader än rörelsekostnader som åläggs enligt ett utdelningsskattesystem.
 - c) Skatter som åläggs i stället för en allmänt tillämplig bolagsskatt.
 - d) Skatter som tas ut med hänvisning till utdelad vinst och eget kapital, inbegripet skatter på flertalet komponenter baserade på intäkt och eget kapital.
2. De medräknade skatterna för en ingående enhet ska inte omfatta följande:
- a) Den tilläggsskatt som tillfaller en moderenhet enligt en kvalificerad IIR-regel.
 - b) Den tilläggsskatt som tillfaller en ingående enhet enligt en kvalificerad nationell tilläggsskatt.
 - c) Skatter hänförliga till en justering som gjorts av en ingående enhet till följd av tillämpningen av en kvalificerad UTPR-regel.
 - d) Icke kvalificerat imputationsbelopp.
 - e) Skatter som betalas av ett försäkringsbolag i samband med avkastning till försäkringstagare.
3. Medräknade skatter på all nettovinst eller nettoförlust till följd av avyttring av materiella anläggningstillgångar enligt artikel 16.7 första stycket under det räkenskapsår då det val som avses i det stycket görs ska undantas från beräkningen av de medräknade skatterna.

Artikel 21

Medräknade och justerade skatter

1. De medräknade och justerade skatterna för en ingående enhet under ett räkenskapsår ska fastställas genom justering av summan av den aktuella skattekostnad som lagts till i dess redovisning av nettovinst eller nettoförlust med avseende på medräknade skatter under räkenskapsåret genom
- a) nettobeloppet för dess tillägg till och minskningar av medräknade skatter under räkenskapsåret i enlighet med punkterna 2 och 3,
 - b) det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt artikel 22, och
 - c) varje ökning eller minskning av medräknade skatter som redovisas i eget kapital eller övrigt totalresultat avseende belopp som ingår i beräkningen av justerad vinst eller förlust som kommer att beskattas enligt lokala skatteregler.
2. Tilläggen till de medräknade skatterna för en ingående enhet under räkenskapsåret ska omfatta följande:
- a) Alla belopp av medräknade skatter som upplupen kostnad i vinsten före skatt i räkenskaperna.
 - b) Alla belopp av uppskjutna skattefordringar för justerad förlust som har använts i enlighet med artikel 23.3.
 - c) Alla belopp av medräknade skatter som hänförliga till en osäker skattesituation som tidigare undantagits enligt punkt 3 d och som betalas under räkenskapsåret.
 - d) Alla tillgodohavande- eller återbetalningsbelopp för ett kvalificerat skattetillgodohavande som lagts till för en minskning av den aktuella skattekostnaden.
3. Minskningarna av de medräknade skatterna för en ingående enhet under räkenskapsåret ska omfatta följande:
- a) Beloppet för aktuell skattekostnad med avseende på intäkter som undantagits från beräkningen av justerad vinst eller förlust enligt kapitel III.
 - b) Alla tillgodohavande- eller återbetalningsbelopp för ett icke-kvalificerat skattetillgodohavande som inte har redovisats som en minskning av den aktuella skattekostnaden.
 - c) Alla belopp av medräknade skatter som återbetalats eller tillgodoräknats en ingående enhet som tillgodohavande som inte behandlades som en justering av den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna, såvida det inte rör sig om ett kvalificerat skattetillgodohavande.

- d) Den aktuella skattekostnadens storlek, som hänför sig till en osäker skattesituation.
- e) Alla aktuella skattekostnader som inte förväntas betalas inom tre år efter räkenskapsårets slut.
4. Vid beräkning av medräknade och justerade skatter ska dessa, om ett belopp av den medräknade skatten beskrivs i mer än en punkt i punkterna 1, 2 och 3, endast beaktas en gång.
5. Om det för ett räkenskapsår inte finns någon justerad nettovinst i en jurisdiktion och beloppet för de medräknade och justerade skatterna i den jurisdiktionen är negativt och mindre än ett belopp som motsvarar den justerade nettoförlusten multiplicerat med minimiskattesatsen (*förväntade medräknade och justerade skatter*), ska det belopp som motsvarar skillnaden mellan beloppet för de medräknade och justerade skatterna och beloppet för förväntade medräknade och justerade skatter behandlas som en ytterligare tillägsskatt för det räkenskapsåret. Beloppet för ytterligare tillägsskatt ska fördelas på varje ingående enhet i jurisdiktionen i enlighet med artikel 29.3.

Artikel 22

Totalt uppskjutet skattejusteringsbelopp

1. I denna artikel gäller följande definitioner:
- a) *ej tillåten upplupen kostnad*:
- i) all förändring i uppskjuten skattekostnad som lagts till i en ingående enhets räkenskaper och som är hänförlig till en osäker skatteposition, och
 - ii) all förändring i uppskjuten skattekostnad som lagts till i en ingående enhets räkenskaper och som är hänförlig till utdelningar från en ingående enhet.
- b) *ej begärd upplupen kostnad*: all ökning av en uppskjuten skatteskuld som redovisas i en ingående enhets räkenskaper under ett räkenskapsår och som inte förväntas betalas inom den tidsperiod som anges i punkt 7 i denna artikel och vilken den ingående enhet som lämnar deklarationen årligen, i enlighet med artikel 45.2, väljer att inte inkludera i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet för det räkenskapsåret.
2. Om den skattesats som tillämpas för beräkningen av den uppskjutna skattekostnaden är lika med eller lägre än minimiskattesatsen ska det totala uppskjutna skattejusteringsbelopp som ska läggas till en ingående enhets medräknade och justerade skatter för ett räkenskapsår i enlighet med artikel 21.1 b vara den uppskjutna skattekostnad som lagts till i dess räkenskaper med avseende på medräknade skatter, med förbehåll för justeringarna i enlighet med punkterna 3–6 i den här artikeln.
- Om den skattesats som tillämpas för beräkningen av den uppskjutna skattekostnaden överstiger minimiskattesatsen ska det totala uppskjutna skattejusteringsbelopp som ska läggas till en ingående enhets medräknade och justerade skatter under ett räkenskapsår i enlighet med artikel 21.1 b vara den uppskjutna skattekostnad som lagts till i dess räkenskaper med avseende på medräknade skatter beräknade till minimiskattesatsen, med förbehåll för justeringarna i enlighet med punkterna 3–6 i den här artikeln.
3. Det totala beloppet för uppskjuten skattejustering ska ökas med
- a) alla belopp för *ej tillåtna* eller *ej begärda* upplupna kostnader som betalats under räkenskapsåret, och
 - b) alla belopp för återbetald uppskjuten skatteskuld som fastställts under ett föregående räkenskapsår och som har betalats under räkenskapsåret i fråga.
4. Om en förlust i en uppskjuten skattefordran under ett räkenskapsår inte redovisas i räkenskaperna på grund av att kriterierna för redovisning inte är uppfyllda, ska det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet minskas med det belopp som skulle ha minskat det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet om en förlust i en uppskjuten skattefordran under ett räkenskapsår hade uppkommit.
5. Det totala beloppet för uppskjuten skattejustering ska inte inkludera
- a) beloppet för uppskjuten skattekostnad med avseende på poster som undantagits från beräkningen av justerad vinst eller förlust enligt kapitel III,

- b) beloppet för uppskjuten skattekostnad med avseende på otillåtna och ej begärda upplupna kostnader,
- c) effekten av en värdejustering eller justering av redovisning med avseende på en uppskjuten skattefordran,
- d) beloppet för uppskjuten skattekostnad till följd av en omvärdering med avseende på en ändring av den tillämpliga nationella skattesatsen, och
- e) beloppet för uppskjuten skattekostnad med avseende på frambringande och användning av skattetilgodohavanden.

6. Om en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en ingående enhets justerade förlust har redovisats för ett räkenskapsår till en sats som är lägre än minimiskattesatsen får den beräknas till minimiskattesatsen för samma räkenskapsår, förutsatt att den skattskyldige kan visa att den uppskjutna skattefordran är hänförlig till en justerad förlust.

Om en uppskjuten skattefordran ökas i enlighet med första stycket ska det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet minskas i motsvarande omfattning.

7. En uppskjuten skatteskuld som inte återförs och som inte betalas under de fem påföljande räkenskapsåren ska återfås i den mån den beaktades i en ingående enhets totala uppskjutna skattejusteringsbelopp.

Beloppet för den återvunna uppskjutna skatteskuld som fastställts för det aktuella räkenskapsåret ska behandlas som en minskning av den medräknade skatten under det femte räkenskapsåret som föregår det aktuella räkenskapsåret och den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för det räkenskapsåret ska omberäknas i enlighet med artikel 29.1. Den återvunna uppskjutna skatteskulden för det aktuella räkenskapsåret ska vara det belopp för ökningen i kategorin uppskjuten skatteskuld som inkluderades i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet under det femte räkenskapsåret som föregår det aktuella räkenskapsåret, som inte har återförts vid utgången av den sista dagen i det aktuella räkenskapsåret.

8. Genom undantag från punkt 7 gäller att om en uppskjuten skatteskuld är ett undantag från periodiseringsprincipen, kan den inte återfås även om den inte återförs eller betalas inom de fem efterföljande åren. Ett undantag från periodiseringsprincipen ska vara beloppet upplupna skattekostnader som kan hänföras till ändringar i tillhörande uppskjutna skatteskulder, med avseende på följande poster:

- a) Återvinning av kostnader med avseende på materiella anläggningstillgångar.
- b) Kostnaden för en licens eller liknande arrangemang från en offentlig förvaltning för användning av fast egendom eller utnyttjande av naturresurser som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar.
- c) Kostnader för forskning och utveckling.
- d) Kostnader för avveckling och sanering.
- e) Redovisning till verkligt värde av realiserade nettovinster.
- f) Nettovinster i utländsk valuta.
- g) Försäkringsreserver och förutbetalda anskaffningskostnader för försäkringsavtal.
- h) Vinster från försäljning av materiella anläggningstillgångar belägna i samma jurisdiktion som koncernenheten som återinvesteras i materiella anläggningstillgångar i samma jurisdiktion.
- i) Ytterligare belopp som lagts till som en följd av ändringar i redovisningsprincipen med avseende på de poster som förtecknas i leden a–h.

Artikel 23

Val som gäller justerad förlust

1. Genom undantag från artikel 22 får en ingående enhet som lämnar deklaration göra ett val som gäller justerad förlust för en jurisdiktion enligt vilken en justerad förlust i uppskjuten skattefordran ska fastställas för varje räkenskapsår under vilket det finns en justerad nettoförlust i den jurisdiktionen. För detta ändamål ska den justerade förlusten i uppskjuten skattefordran motsvara den justerade nettoförlusten för ett räkenskapsår för jurisdiktionen multiplicerad med minimiskattesatsen.

Ett val som gäller justerad förlust ska inte tillämpas för en jurisdiktion med ett berättigat utdelningsskattesystem enligt artikel 40.

2. Den justerade förlust i uppskjuten skattefordran som fastställs i enlighet med punkt 1 ska användas under varje efterföljande räkenskapsår då det för jurisdiktionen finns en justerad nettovinst för jurisdiktionen motsvarande den justerade nettointäkten multiplicerad med minimiskattesatsen eller, om den är lägre, det tillgängliga beloppet av justerad förlust i uppskjuten skattefordran.
3. Den justerade förlusten i uppskjuten skattefordran som fastställs i enlighet med punkt 1 ska minskas med det belopp som används för ett räkenskapsår och saldot ska föras över till efterföljande räkenskapsår.
4. Om ett val som gäller justerad förlust återkallas ska eventuella återstående justerade förluster i uppskjutna skattefordringar som fastställs i enlighet med punkt 1 minskas till noll från och med den första dagen av det första räkenskapsår då valet som gäller justerad förlust inte längre är tillämpligt.
5. Valet som gäller justerad förlust registreras genom den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens första deklaration av tilläggsskatt som avses i artikel 44 som omfattar den jurisdiktion för vilken valet görs.
6. Om en genomflödesenhet som är den yttersta moderenheten i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern gör ett val som gäller justerad förlust enligt denna artikel, ska den justerade förlusten i uppskjuten skattefordran beräknas med hänvisning till den justerade förlusten för genomflödesenheten efter minskning i enlighet med artikel 38.3.

Artikel 24

Särskild fördelning av medräknade skatter som uppkommit för vissa typer av ingående enheter

1. Ett fast driftsställe ska tilldelas beloppet för eventuella medräknade skatter som ingår i en ingående enhets räkenskaper och som avser justerad vinst eller förlust i det fasta driftsstället.
2. En ingående ägarenhet ska tilldelas beloppet för eventuella medräknade skatter som ingår i en ingående enhets räkenskaper och som avser justerad vinst eller förlust som fördelas på den ingående ägarenheten i enlighet med artikel 19.4.
3. En ingående enhet ska tilldelas beloppet för eventuella medräknade skatter som ingår i räkenskaperna för dess direkta eller indirekta ingående ägarenheter enligt ett CFC-regelverk, för deras andel av det kontrollerade utländska bolagets inkomst.
4. En ingående enhet som är en hybrid enhet ska tilldelas beloppet för eventuella medräknade skatter som ingår i en ingående ägarenhets räkenskaper och som avser justerad vinst i hybrid enheten.

En *hybrid enhet* avser en enhet som behandlas som en separat person för inkomstskatteändamål i den jurisdiktion där den är belägen, men som skattetransparent i den jurisdiktion där dess ägare har sin hemvist.

5. En ingående enhet som gjorde en utdelning under räkenskapsåret ska tilldelas beloppet för eventuella medräknade skatter som lagts till i räkenskaperna i dess direkta ingående ägarenhet för sådana utdelningar.
6. En ingående enhet som tilldelats medräknade skatter i enlighet med punkterna 3 och 4 avseende passiva intäkter ska inkludera sådana medräknade skatter i dess medräknade och justerade skatter till ett belopp som motsvarar de medräknade skatter som tilldelas för sådana passiva intäkter.

Genom undantag från första stycket ska den koncernenhet som avses i första stycket inkludera i dess medräknade och justerade skatter det belopp som blir resultatet av multiplikationen av procentsatsen för tilläggsskatt för jurisdiktionen med beloppet för koncernenhetens passiva intäkt som ingår i ett CFC-regelverk eller en regel om skattetransparentens om resultatet är lägre än det belopp som fastställs enligt första stycket. Vid tillämpningen av detta stycke ska procentsatsen enligt tilläggsskatten för jurisdiktionen fastställas utan hänsyn till medräknade skatter som den ingående ägarenheten ådragit sig med avseende på sådana passiva intäkter.

Eventuella medräknade skatter som den ingående ägarenheten ådrar sig med avseende på sådana passiva intäkter som kvarstår efter tillämpningen av denna punkt ska inte fördelas i enlighet med punkterna 3 och 4.

Vid tillämpningen av denna punkt avses med *passiva intäkter* följande intäktsposter som inkluderas i den justerade vinsten i den mån den ingående ägarenheten har beskattats enligt ett CFC-regelverk eller till följd av ett ägarintresse i en hybrid enhet:

- a) En utdelning eller motsvarande ersättning.
- b) Ränta eller motsvarande ersättning.
- c) Hyra.
- d) Royalty.
- e) Livränta.
- f) Nettovinst från fast egendom av en typ som ger intäkter som beskrivs i leden a–e.

7. Om ett fast driftsställes justerade vinst behandlas som en justerad vinst för huvudenheten i enlighet med artikel 18.5, ska alla medräknade skatter som uppkommer i den jurisdiktion där det fasta driftsstället är beläget och som har samband med sådana vinster behandlas som medräknade skatter för huvudenheten upp till ett belopp som inte överstiger denna vinst multiplicerad med den högsta skattesatsen för ordinarie vinst i den jurisdiktion där huvudenheten är belägen.

Artikel 25

Justeringar efter avlämning av deklaration och ändringar av skattesatser

1. Om en koncernenhet redovisar en justering av sina medräknade skatter för ett föregående räkenskapsår i sina räkenskaper ska en sådan justering behandlas som en justering av medräknade skatter under det räkenskapsår under vilket justeringen görs, såvida inte justeringen avser ett räkenskapsår då det förekommer en minskning av medräknade skatter i jurisdiktionen.

Om det sker en minskning av de medräknade skatter som ingick i koncernenhetens medräknade och justerade skatter för ett föregående räkenskapsår, ska den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för ett sådant räkenskapsår beräknas om i enlighet med artikel 29.1 genom att minska de medräknade och justerade skatterna med beloppet för minskningen av medräknade skatter. Den justerade vinsten under räkenskapsåret och eventuella relevanta föregående räkenskapsår ska justeras i enlighet med detta.

Vid det årliga valet av den enhet som ska lämna deklarationen, som görs i enlighet med artikel 45.2, kan en oväsentlig minskning av medräknade skatter behandlas som medräknade och justerade skatter under det räkenskapsår under vilket justeringen görs. En oväsentlig minskning av medräknade skatter ska vara en sammanlagd minskning på mindre än 1 000 000 EUR av de medräknade och justerade skatter som fastställts för jurisdiktionen under räkenskapsåret.

2. Om den tillämpliga nationella skattesatsen sänks under minimiskattesatsen och en sådan sänkning leder till en uppskjuten skattekostnad, ska beloppet för den resulterande uppskjutna skattekostnaden behandlas som en justering av koncernenhetens skuld för medräknade skatter som beaktas i enlighet med artikel 21 för ett föregående räkenskapsår.

3. Om en uppskjuten skattekostnad har beaktats med en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen och den tillämpliga skattesatsen höjs senare, ska den uppskjutna skattekostnad som följer av en sådan ökning vid betalning behandlas som en justering av en koncernenhetens skuld för medräknade skatter som begärts för ett föregående räkenskapsår i enlighet med artikel 21.

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

4. Om mer än 1 000 000 EUR av det belopp som lagts till en koncernenhet som en aktuell skattekostnad och som ingår i de medräknade och justerade skatterna under ett räkenskapsår inte betalas inom tre år efter utgången av det räkenskapsåret, ska den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för det räkenskapsår då det obetalda beloppet begärdes som medräknad skatt omräknas i enlighet med artikel 29.1 genom att detta obetalda belopp undantas från de medräknade och justerade skatterna.

KAPITEL V

BERÄKNING AV EFFEKTIV SKATTESATS OCH TILLÄGGSSKATT

Artikel 26

Fastställande av den effektiva skattesatsen

1. Den effektiva skattesatsen för en multinationell koncern eller för en storskalig nationell koncern ska beräknas för varje räkenskapsår och för varje jurisdiktion, under förutsättning att det finns en justerad nettovinst i jurisdiktionen, i enlighet med följande formel:

$$\text{Effektiv skattesats} = \frac{\text{medräknade och justerade skatter för koncernenheter i jurisdiktionen}}{\text{justerad nettovinst för koncernenheter i jurisdiktionen}}$$

där de medräknade och justerade skatterna för de koncernenheterna är summan av de medräknade och justerade skatterna som fastställts i enlighet med kapitel IV för alla koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen.

2. Den justerade vinsten eller förlusten för koncernenheterna i jurisdiktionen för ett räkenskapsår ska fastställas enligt följande formel:

$$\text{Justerad nettovinst eller nettoförlust} = \text{justerad vinst för de ingående enheterna} - \text{justerad förlust för de ingående enheterna}$$

där

- koncernenheternas justerade vinst är den positiva summan av den justerade vinsten för alla ingående enheter som är belägna i jurisdiktionen, fastställt i enlighet med kapitel III,
 - de justerade förlusterna för koncernenheterna är summan av de justerade förlusterna för alla ingående enheter som är belägna i jurisdiktionen, fastställt i enlighet med kapitel III.
3. Medräknade och justerade skatter och justerad vinst eller förlust för koncernenheter som är investeringsenheter ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen i enlighet med punkt 1 och beräkningen av den justerade nettovinsten i enlighet med punkt 2.

4. Den effektiva skattesatsen för varje statslös koncernenhet ska för varje räkenskapsår beräknas separat från den effektiva skattesatsen för alla andra koncernenheter.

Artikel 27

Beräkning av tilläggsskatt

1. Om den effektiva skattesatsen i en jurisdiktion där koncernenheter är belägna understiger minimiskattesatsen för ett räkenskapsår ska den multinationella koncernen eller storskaliga nationella koncernen beräkna tilläggsskatten separat för var och en av sina koncernenheter som har justerad vinst som ingår i beräkningen av justerad nettovinst för den jurisdiktionen. Tilläggsskatten ska beräknas på grundval av jurisdiktionen.

2. Procentsatsen för tilläggsskatten för en jurisdiktion under ett räkenskapsår ska vara den procentuella skillnad som, i förekommande fall, beräknas enligt följande formel:

$$\text{Procentsats för tilläggsskatten} = \text{minimiskattesats} - \text{effektiv skattesats}$$

där den effektiva skattesatsen är den skattesats som beräknats i enlighet med artikel 26.

3. Tilläggsskatten för en jurisdiktion under ett räkenskapsår ska vara det positiva belopp som, i förekommande fall, beräknas enligt följande formel:

$$\text{tilläggsskatt i jurisdiktionen} = (\text{procentsats för tilläggsskatt} \times \text{överskjutande vinst}) + \text{ytterligare tilläggsskatt} - \text{nationell tilläggsskatt}$$

där

- a) den ytterligare tilläggsskatten är det skattebelopp som fastställts i enlighet med artikel 29 för räkenskapsåret,
- b) den nationella tilläggsskatten är det skattebelopp för räkenskapsåret som fastställts i enlighet med artikel 11 eller enligt en kvalificerad nationell tilläggsskatt i en tredjelandjurisdiktion.

4. Den överskjutande vinsten för jurisdiktionen under det räkenskapsår som avses i punkt 3 ska det positiva belopp, i förekommande fall, som beräknas enligt följande formel:

$$\text{överskjutande vinst} = \text{justerad netto vinst} - \text{substansundantag}$$

där

- a) den justerade nettovinsten är den vinst som fastställts i enlighet med artikel 26.2 för jurisdiktionen,
- b) substansundantaget är det belopp som fastställts i enlighet med artikel 28 för jurisdiktionen.

5. En koncernenhets tilläggsskatt för det aktuella räkenskapsåret ska beräknas enligt följande formel:

$$\text{En ingående enhets tilläggsskatt} = \text{tilläggsskatt i jurisdiktionen}$$

$$\times \frac{\text{den ingående enhetens justerade vinst}}{\text{sammanlagd justerad vinst för alla de ingående enheterna}}$$

där

- a) koncernenhets justerade vinst för en jurisdiktion för ett räkenskapsår är den vinst som fastställts i enlighet med kapitel III,
- b) den sammanlagda justerade vinsten för alla koncernenheter för en jurisdiktion för ett räkenskapsår är summan av den justerade vinsten för alla de koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen för räkenskapsåret.

6. Om tilläggsskatten för jurisdiktionen är hänförlig till en omberäkning i enlighet med artikel 29.1 och det inte finns någon justerad nettovinst i jurisdiktionen under räkenskapsåret, ska tilläggsskatten fördelas på varje koncernenhet med hjälp av den formel som anges i punkt 5 i den här artikeln, på grundval av de koncernenheter justerade vinst under de räkenskapsår för vilka omberäkningen enligt artikel 29.1 görs.

7. Tilläggsskatten för varje statslös koncernenhet ska för varje räkenskapsår beräknas separat från tilläggsskatten för alla andra koncernenheter.

Artikel 28

Substansundantag

1. I denna artikel gäller följande definitioner:

- a) *berättigade anställda*: heltids- eller deltidsanställda vid en koncernenhet och oberoende uppdragstagare som deltar i den multinationella koncernens eller storskaliga nationella koncernens ordinarie verksamhet under ledning och kontroll av den multinationella koncernens eller storskaliga nationella koncernen.

- b) *berättigade lönekostnader*: utgifter för ersättning till anställda, inklusive löner och andra utgifter som ger en direkt och separat personlig förmån till den anställde, såsom sjukförsäkring och pensionsavgifter, arbetsgivaravgifter samt arbetsgivarnas sociala avgifter.
- c) *berättigade materiella anläggningstillgångar*:
- mark, byggnader och inventarier belägna inom jurisdiktionen,
 - naturresurser belägna inom jurisdiktionen,
 - en leasetares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar som är belägna i jurisdiktionen, och
 - en licens eller ett liknande arrangemang från en offentlig förvaltning för användning av fast egendom eller utnyttjande av naturresurser som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar.
2. Såvida inte en koncernenhet som i enlighet med artikel 45.2 lämnar deklaration i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern väljer att inte tillämpa substansundantaget för räkenskapsåret, ska den justerade nettovinsten för en jurisdiktion sänkas, vid beräkningen av tilläggsskatten, med ett belopp som är lika med summan av undantaget för lönekostnader som avses i punkt 3 i den här artikeln och undantaget för materiella anläggningstillgångar som avses i punkt 4 i den här artikeln för varje koncernenhet som är belägen i jurisdiktionen.
3. Undantaget för lönekostnader i en koncernenhet som är belägen i en jurisdiktion ska motsvara 5 % av dess berättigade lönekostnader för berättigade anställda som bedriver verksamhet för den multinationella koncernen eller storskaliga nationella koncernen i en sådan jurisdiktion, med undantag för berättigade lönekostnader som är
- kapitaliserade och inkluderade i det redovisade värdet för berättigade materiella anläggningstillgångar,
 - kan hänföras till intäkt som är undantagen i enlighet med artikel 17.
4. Undantaget för materiella anläggningstillgångar i en koncernenhet som är belägen i en jurisdiktion ska motsvara 5 % av det redovisade värdet av de berättigade materiella anläggningstillgångar som är belägna i jurisdiktionen, med undantag för
- det redovisade värdet för fast egendom, inklusive mark och byggnader, som innehas för försäljning, leasing eller investeringar,
 - det redovisade värdet för materiella anläggningstillgångar som används för att erhålla intäkter som undantas i enlighet med artikel 17.
5. Vid tillämpning av punkt 4 ska det redovisade värdet av de berättigade materiella anläggningstillgångarna vara det genomsnittliga redovisade värdet av de berättigade materiella anläggningstillgångarna vid räkenskapsårets början och slut, enligt de uppgifter som sammanställts för utarbetandet av den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning, sänkta med eventuell ackumulerad avskrivning, amortering och värdeminskning och höjda med eventuella belopp som kan hänföras till kapitaliseringen av lönekostnader.
6. Vid tillämpning av punkterna 3 och 4 ska de berättigade lönekostnaderna och de berättigade materiella anläggningstillgångarna för en koncernenhet som är ett fast driftsställe vara de som ingår i dess separata räkenskaper i enlighet med artikel 18.1 och 18.2, under förutsättning att de berättigade lönekostnaderna och de berättigade materiella anläggningstillgångarna är belägna i samma jurisdiktion som det fasta driftsstället.

De berättigade lönekostnaderna och de berättigade materiella anläggningstillgångarna i ett fast driftsställe ska inte beaktas för huvudenhetens berättigade lönekostnader och berättigade materiella anläggningstillgångar.

Om ett fast driftsställes intäkter helt eller delvis undantogs i enlighet med artikel 19.1 och artikel 38.5 ska de berättigade lönekostnaderna och de berättigade materiella anläggningstillgångarna i det fasta driftsstället undantas i samma proportion från beräkningen enligt denna artikel för den multinationella koncernen eller storskaliga nationella koncernen.

7. Berättigade lönekostnader för berättigade anställda som betalas av, och berättigade materiella anläggningstillgångar som ägs av, en genomflödesenhet som inte fördelas enligt punkt 6 ska fördelas på

- a) genomflödesenhetens ingående ägarehet, i proportion till det belopp som fördelas på dem i enlighet med artikel 19.4, under förutsättning att de berättigade anställda och de berättigade materiella anläggningstillgångarna är belägna i jurisdiktionen för den ingående ägareheten, och
- b) genomflödesenheten om det är den yttersta moderenheten, sänkt i proportion till den intäkt som undantas från beräkningen av den justerad vinsten för genomflödesenheten i enlighet med artikel 38.1 och 38.2, under förutsättning att de berättigade anställda och de berättigade materiella anläggningstillgångarna är belägna i genomflödesenhetens jurisdiktion.

Alla andra berättigade lönekostnader och berättigade materiella anläggningstillgångar i genomflödesenheten ska undantas från den multinationella koncernens eller storskaliga nationella koncernens beräkningar av substansundantaget.

8. Substansundantaget för varje statslös koncernenhet ska för varje räkenskapsår beräknas separat från substansundantaget för alla andra koncernenheter.

9. Det substansundantag som beräknas enligt denna artikel ska inte omfatta undantag för lönekostnader eller undantag för materiella anläggningstillgångar för koncernenheter som är investeringsenheter i den jurisdiktionen.

Artikel 29

Ytterligare tilläggsskatt

1. Om, i enlighet med artiklarna 11.3, 16.7, 22.6, 25.1, 25.4 och 40.5, en justering av medräknade skatter eller justerad vinst eller förlust leder till en omberäkning av den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens effektiva skattesats och tilläggsskatt för ett tidigare räkenskapsår, ska den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten beräknas på nytt i enlighet med reglerna i artiklarna 26, 27 och 28. Varje belopp av tillkommande tilläggsskatt som uppstår till följd av en sådan omberäkning ska behandlas som en ytterligare tilläggsskatt enligt artikel 27.3 för det räkenskapsår under vilket omberäkningen görs.

2. Om det finns en ytterligare tilläggsskatt och ingen justerad nettovinst för jurisdiktionen för räkenskapsåret, ska den justerade vinsten för varje koncernenhet som är belägen i jurisdiktionen vara ett belopp som motsvarar den tilläggsskatt som fördelats på sådana koncernenheter i enlighet med artikel 27.5 och 27.6 dividerat med minimiskattesatsen.

3. Om ytterligare tilläggsskatt ska betalas i enlighet med artikel 21.5 ska den justerade vinsten för varje koncernenhet som är belägen i jurisdiktionen vara ett belopp som motsvarar den tilläggsskatt som fördelats på sådana koncernenheter dividerat med minimiskattesatsen. Fördelningen ska göras proportionellt till varje koncernenhet på grundval av följande formel:

$$(\text{justerad vinst eller förlust} \times \text{minimiskattesats}) - \text{medräknade och justerade skatter}$$

Den ytterligare tilläggsskatten ska endast fördelas på koncernenheter som redovisar ett belopp av medräknad och justerad skatt som är mindre än noll och mindre än den justerade vinsten eller förlusten för sådana koncernenheter multiplicerat med minimiskattesatsen.

4. Om en koncernenhet tilldelas ytterligare tilläggsskatt i enlighet med denna artikel och artikel 27.5 och 27.6 ska koncernenheten behandlas som en lågbeskattad koncernenhet vid tillämpningen av kapitel II.

Artikel 30

Undantag av mindre betydelse

1. Genom undantag från artiklarna 26–29 och artikel 31 ska, vid valet av den koncernenhet som ska lämna deklARATIONEN, tilläggsskatten för de koncernenheter som är belägna i en jurisdiktion vara lika med noll under ett räkenskapsår om, för ett sådant räkenskapsår,

- a) den genomsnittliga justerade intäkten för alla koncernenheter som är belägna i en sådan jurisdiktion är mindre än 10 000 000 EUR och

- b) den genomsnittliga justerade vinsten eller förlusten för alla koncernenheter i en sådan jurisdiktion är en förlust eller är mindre än 1 000 000 EUR.

Valet ska göras årligen i enlighet med artikel 45.2.

2. Den genomsnittliga justerade intäkten eller genomsnittliga justerade vinst eller förlust som avses i punkt 1 ska vara genomsnittet av den justerade intäkten eller den justerade vinst eller förlust för de koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen under räkenskapsåret och de två föregående räkenskapsåren.

Om det inte finns några koncernenheter med justerad intäkt eller justerad förlust belägna i jurisdiktionen under det första eller andra föregående räkenskapsåret, eller båda, ska ett sådant eller sådana räkenskapsår undantas från beräkningen av den genomsnittliga justerade intäkt eller justerade vinsten eller förlusten i den jurisdiktionen.

3. Den justerade intäkten för de koncernenheter som är belägna i en jurisdiktion under ett räkenskapsår ska vara summan av alla intäkter för de koncernenheter som är belägna i den jurisdiktionen, sänkt eller höjd genom eventuella justeringar som genomförs i enlighet med kapitel III.

4. Den justerade vinsten för de koncernenheter som är belägna i en jurisdiktion under ett räkenskapsår ska vara den justerade nettovinsten eller förlusten i den jurisdiktionen beräknad i enlighet med artikel 26.2.

5. Undantaget av mindre betydelse som anges i punkterna 1–4 ska inte tillämpas på statslösa koncernenheter och investeringsenheter. Sådana enheters intäkter och justerade vinst eller förlust ska undantas från beräkningen av undantaget av mindre betydelse.

Artikel 31

Minoritetsägda koncernenheter

1. I denna artikel gäller följande definitioner:

- a) *minoritetsägd koncernenhet*: en koncernenhet i vilken den yttersta moderenheten har ett direkt eller indirekt ägarintresse på högst 30 %.
- b) *minoritetsägd moderenhet*: en minoritetsägd enhet som direkt eller indirekt innehar bestämmande inflytande i en annan minoritetsägd koncernenhet, utom när den tidigare enhetens bestämmande inflytande direkt eller indirekt innehas av en annan minoritetsägd koncernenhet.
- c) *minoritetsägd undergrupp*: en minoritetsägd moderenhet och dess minoritetsägda dotterbolag, och
- d) *minoritetsägd dotterbolag*: en minoritetsägd koncernenhet vars bestämmande inflytande direkt eller indirekt innehas av en minoritetsägd moderenhet.

2. Beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en jurisdiktion i enlighet med kapitlen III–VII med avseende på medlemmar i en minoritetsägd undergrupp ska tillämpas som om varje minoritetsägd undergrupp var en separat multinationell koncern eller storskalig nationell koncern.

De medräknade och justerade skatterna och justerade vinst eller förlust för medlemmar i en minoritetsägd undergrupp ska undantas från fastställandet av restbeloppet för den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens effektiva skattesats beräknad i enlighet med artikel 26.1 och från den justerade nettovinsten beräknad i enlighet med artikel 26.2.

3. Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en minoritetsägd koncernenhet som inte är medlem i en minoritetsägd undergrupp ska beräknas på enhetsbasis i enlighet med kapitlen III–VII.

De medräknade och justerade skatterna och den justerade vinsten eller förlusten för den minoritetsägda koncernenheten ska undantas från fastställandet av restbeloppet för den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens effektiva skattesats beräknad i enlighet med artikel 26.1 och från den justerade vinsten beräknad i enlighet med artikel 26.2.

Denna punkt ska inte tillämpas på en minoritetsägd koncernenhet som är en investeringsenhet.

Artikel 32

Safe harbour

Genom undantag från artiklarna 26–31 ska medlemsstaterna säkerställa att den tillägsskatt som en koncern ska betala i en jurisdiktion, vid valet av den koncernenhet som lämnar deklARATIONEN, ska anses vara noll för ett räkenskapsår om den effektiva skattenivån för de koncernenheter som är belägna i den jurisdiktionen uppfyller villkoren i ett kvalificerande internationellt avtal om safe harbour.

I första stycket avses med kvalificerande internationellt avtal om safe harbour en internationell uppsättning regler och villkor som alla medlemsstater har samtyckt till och som ger koncerner inom tillämpningsområdet för detta direktiv möjlighet att välja att utnyttja en eller flera safe harbours för en jurisdiktion.

KAPITEL VI

SÄRSKILDA REGLER FÖR OMSTRUKTURERING AV BOLAG OCH HOLDINGSTRUKTURER

Artikel 33

Tillämpning av det konsoliderade tröskelvärdet för intäkter på koncernsammanslagningar och koncernindelningar

1. I denna artikel avses med

a) *sammanslagning*: varje arrangemang där

- i) alla eller i huvudsak alla koncernenheter i två eller flera separata koncerner ställs under gemensam kontroll på ett sådant sätt att de utgör enheter i en kombinerad koncern, eller
- ii) en enhet som inte ingår i någon koncern ställs under gemensam kontroll med en annan enhet eller koncern på ett sådant sätt att de utgör enheter i en kombinerad koncern.

b) *delning*: varje arrangemang där koncernenheterna i en enda koncern delas upp i två eller flera olika koncerner som inte längre är konsoliderade av samma yttersta moderenhet.

2. Om två eller flera koncerner slås samman för att bilda en enda koncern under något av de fyra senaste på varandra följande räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas ska den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens tröskelvärde för konsoliderade intäkter enligt artikel 2 anses vara uppfyllt för varje räkenskapsår före sammanslagningen om summan av de intäkter som ingår i var och en av deras konsoliderade årsredovisningar för det räkenskapsåret är minst 750 000 000 EUR.

3. Om en enhet som inte ingår i en koncern (*målenheten*) slås samman med en enhet eller en koncern (den *förvärvande enheten*) under det räkenskapsår som prövas och om antingen målenheten eller den förvärvande enheten inte hade en koncernredovisning för något av de senaste fyra på varandra följande räkenskapsår som föregår det räkenskapsår som prövas, ska den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens tröskelvärde för konsoliderade intäkter anses vara uppfyllt för det året om summan av intäkterna i var och en av deras årsredovisning eller konsoliderade årsredovisning för det räkenskapsåret uppgår till minst 750 000 000 EUR.

4. Om en enskild multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern omfattas av detta direktivs tillämpningsområde delas i två eller flera koncerner (var för sig en *uppdelad koncern*) ska den konsoliderade intäktströskeln anses ha uppnåtts av en delad koncern om
- a) med avseende på det första räkenskapsår som prövas och som avslutas efter delningen, den delade koncernen har en årlig intäkt på minst 750 000 000 EUR under det räkenskapsåret,
 - b) med avseende på det andra till fjärde räkenskapsår som prövas och som avslutas efter delningen, den delade koncernen har en årlig intäkt på minst 750 000 000 EUR under minst två av dessa räkenskapsår.

Artikel 34

Koncernheter som ansluter sig till och lämnar en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern

1. Om en enhet (*målenheten*) blir eller upphör att vara en del av en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern till följd av en överföring av direkta eller indirekta ägarintressen i målenheten, eller om målenheten blir den yttersta moderenheten i en ny koncern, under ett räkenskapsår (*förvärvsåret*), ska målenheten behandlas som en medlem i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen vid tillämpningen av detta direktiv, under förutsättning att en del av dess tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden inkluderas per post i den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning under förvärvsåret.

Målenhetens effektiva skattesats och tilläggsskatt ska beräknas i enlighet med punkterna 2–8.

2. Under förvärvsåret ska den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen vid tillämpningen av detta direktiv endast beakta den del av målenhetens redovisade nettovinst eller nettoförlust och medräknade och justerade skatter som inkluderas i den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning.

3. Under förvärvsåret och varje efterföljande räkenskapsår ska målenhetens justerade vinst eller förlust och medräknade och justerade skatter baseras på det historiska redovisade värdet av dess tillgångar och skulder.

4. Under förvärvsåret ska beräkningen av målenhetens berättigade lönekostnader enligt artikel 28.3 endast beakta de kostnader som återspeglas i den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning.

5. Beräkningen av det redovisade värdet av målenhetens berättigade materiella anläggningstillgångar i enlighet med artikel 28.4 ska i tillämpliga fall justeras i förhållande till den tidsperiod under vilken målenheten ingick i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen under förvärvsåret.

6. Med undantag av den justerade förlusten i uppskjuten skattefordran som avses i artikel 23 ska den uppskjutna skattefordran och uppskjutna skatteskulder för en målenhet som överförs mellan multinationella koncerner eller storskaliga nationella koncerner beaktas av den förvärvande multinationella koncernen eller den förvärvande storskaliga nationella koncernen på samma sätt och i samma utsträckning som om den förvärvande multinationella koncernen eller den förvärvande storskaliga nationella koncernen hade kontrollerat målenheten när sådana tillgångar och skulder uppkom.

7. Målenhetens uppskjutna skatteskulder som tidigare har inkluderats i dess totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet ska vid tillämpningen av artikel 22.7 behandlas som återförda av den avyttrande multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen och som om de uppkommit i den förvärvande multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen under förvärvsåret, med undantag för att i detta fall eventuella senare sänkningar av medräknade skatter i enlighet med artikel 22.7 ska ha verkan under det år då beloppet återfås.

8. Om målenheten är en moderenhet och är en koncernenhet i två eller flera multinationella koncerner eller storskaliga nationella koncerner under förvärvsåret ska den separat tillämpa IIR-regeln på sina fördelningsbara andelar av tilläggsskatten för lågbeskattade koncernenheter som fastställts för varje multinationell koncern eller storskalig nationell koncern.

9. Genom undantag från punkterna 1–8 ska förvärv eller avyttring av ett bestämmande inflytande i en målenhet behandlas som förvärv eller avyttring av tillgångar och skulder om den jurisdiktion där målenheten är belägen, eller, när det gäller en skattetransparent enhet, den jurisdiktion där tillgångarna är belägna, behandlar förvärvet eller avyttringen av detta bestämmande inflytande på samma eller liknande sätt som ett förvärv eller en avyttring av tillgångar och skulder, och ålägger säljaren en medräknad skatt på grundval av skillnaden mellan skattebasen och den ersättning som betalas i utbyte mot det bestämmande inflytandet eller det verkliga värdet på tillgångar och skulder.

Artikel 35

Överföring av tillgångar och skulder

1. I denna artikel gäller följande definitioner:

- a) *omorganisering*: en omvandling eller överföring av tillgångar och skulder, t.ex. vid en sammanslagning, uppdelning, likvidation eller liknande transaktion, om
- i) ersättningen för överföringen helt eller delvis utgörs av egetkapitalandelar som emitterats av den förvärvande koncernenheten eller en person med anknytning till den förvärvande koncernenheten eller, vid likvidation, målenhetens egetkapitalandelar eller, när ingen ersättning ges, om emissionen av egetkapitalandelar inte skulle ha någon ekonomisk betydelse,
 - ii) den avyttrande koncernenhetens vinst eller förlust på dessa tillgångar helt eller delvis inte ska beskattas, och
 - iii) enligt skattelagstiftningen i den jurisdiktion där den förvärvande koncernenheten är belägen ska den förvärvande koncernenheten beräkna den beskattningsbara inkomsten efter avyttringen eller förvärvet med hjälp av den avyttrande enhetens skattebas för tillgångarna, justerad för eventuell icke-justerad vinst eller förlust vid avyttringen eller förvärvet.
- b) *icke-justerad vinst eller förlust*: det lägsta beloppet av den avyttrande koncernenhetens vinst eller förlust som uppkommer i samband med en omorganisering som beskattas där den avyttrande koncernenheten är beläget och av den vinst eller förlust i redovisningen som uppkommer i samband med omorganiseringen.

2. En koncernenhet som avyttrar tillgångar och skulder (*den avyttrande koncernenheten*) ska inkludera den vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan avyttring vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust.

En koncernenhet som förvärvar tillgångar och skulder (*den förvärvande koncernenheten*) ska fastställa sin justerade vinst eller förlust på grundval av det redovisade värdet av de förvärvade tillgångar och skulder som fastställts enligt den redovisningsstandard som används vid utarbetandet av den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning.

3. Genom undantag från punkt 2 gäller följande när en avyttring eller ett förvärv av tillgångar och skulder sker i samband med en omorganisering:

- a) den avyttrande koncernenheten ska undanta eventuell vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan avyttring vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust, och
- b) den förvärvande koncernenheten ska fastställa sin justerade vinst eller förlust på grundval av det redovisade värdet av den avyttrande koncernenhetens förvärvade tillgångar och skulder vid avyttrandet.

4. Genom undantag från punkterna 2 och 3, om avyttrandet av tillgångar och skulder genomförs i samband med en omorganisering som för den avyttrande koncernenhetens del leder till en icke-justerad vinst eller förlust,

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

- b) ska den förvärvande koncernenheten fastställa sin justerade vinst eller förlust efter förvärvet med användning av det redovisade värdet av den avyttrande koncernenhetens förvärvade tillgångar och skulder vid avyttringen, justerat i enlighet med de lokala skattereglerna för den förvärvande koncernenheten för att redovisa den icke-justerade vinsten eller förlusten.
5. Om en koncernenhet är skyldig eller tillåten att justera basen för sina tillgångar och beloppet för sina skulder till verkligt värde för skatteändamål i den jurisdiktion där den är belägen får den, vid valet av den koncernenhet som ska lämna deklarationen,
- a) vid beräkningen av sin justerade vinst eller förlust inkludera ett vinst- eller förlustbelopp för var och en av sina tillgångar och skulder, vilket ska
- i) motsvara skillnaden mellan tillgångens eller skuldens redovisade värde för redovisningsändamål omedelbart före tidpunkten för den händelse som utlöste skattejusteringen (*den utlösande händelsen*) och tillgångens eller skuldens verkliga värde omedelbart efter den utlösande händelsen, och
 - ii) minskas (eller ökas) genom eventuell icke-justerad vinst eller förlust som uppkommer i samband med den utlösande händelsen,
- b) använda tillgångens eller skuldens verkliga värde för redovisningsändamål omedelbart efter den utlösande händelsen för att beräkna justerad vinst eller förlust under de räkenskapsår som avslutas efter den utlösande händelsen, och
- c) inkludera nettosumman av de belopp som fastställs i led a i koncernenhetens justerade inkomst eller förlust, antingen genom att
- i) nettosumman av beloppen inkluderas under det räkenskapsår då den utlösande händelsen inträffar, eller
 - ii) ett belopp som motsvarar nettosumman av dessa belopp dividerat med fem inkluderas under det räkenskapsår då den utlösande händelsen inträffar och under vart och ett av de fyra omedelbart följande räkenskapsåren, såvida inte koncernenheten lämnar den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen under ett räkenskapsår under denna period, i vilket fall det återstående beloppet helt kommer att inkluderas under det räkenskapsåret.

Artikel 36

Joint ventures

1. I denna artikel gäller följande definitioner

- a) *joint venture*: en enhet vars finansiella resultat redovisas enligt kapitalandelsmetoden i den yttersta moderenhetens konsoliderade årsredovisning, under förutsättning att den yttersta moderenheten direkt eller indirekt innehar minst 50 % av ägarintresset.

Ett joint venture omfattar inte följande:

- i) En yttersta moderenhet till en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern som är skyldig att tillämpa IIR-regeln.
- ii) En undantagen enhet enligt definitionen i artikel 2.3.
- iii) En enhet vars ägarintressen som innehas av den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen, innehas direkt genom en undantagen enhet som avses i artikel 2.3 och som uppfyller ett av följande villkor:
 - uteslutande, eller nästan uteslutande, bedriver verksamhet för att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för dess investerare,
 - bedriver verksamheter som har samband med sådan verksamhet som bedrivs av den undantagna enheten, eller
 - vars intäkter i stort sett helt undantas från beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten i enlighet med artikel 16.2 b och c.

- iv) En enhet som innehas av en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern som uteslutande består av undantagna enheter.
 - v) En filial i ett joint venture.
- b) filial i ett joint venture:
- i) en enhet vars tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden är konsoliderade i ett joint venture enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller skulle ha konsoliderats om joint venturet hade varit tvunget att konsolidera sådana tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller
 - ii) ett fast driftsställe vars huvudenhet är ett joint venture eller en enhet som avses i led i. I sådana fall ska det fasta driftsstället behandlas som en separat filial i ett joint venture.
2. En moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett joint venture eller en filial i ett joint venture ska tillämpa IIR-regeln med avseende på sin fördelningsbara andel av tilläggsskatten för joint venturet eller filialen i ett joint venture i enlighet med artiklarna 5–10.
3. Beräkningen av tilläggsskatten för joint venturet och dess filialer (tillsammans *joint venture-koncern*) ska göras i enlighet med kapitlen III–VII som om de vore koncernenheter i en separat multinationell koncern eller storskalig nationell koncern och joint venturet var den yttersta moderenheten i den koncernen.
4. Den tilläggsskatt som ska betalas av joint venture-koncernen ska minskas med varje moderenhets fördelningsbara andel av den tilläggsskatt enligt punkt 2 för varje medlem i joint venture-koncernen som ska tas ut enligt punkt 3. Eventuellt återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt UTPR-regeln i enlighet med artikel 14.2.

Vid tillämpning av denna punkt avses med *tilläggsskatt som ska betalas av joint venture-koncernen* moderenhets andel av tilläggsskatten för joint venture-koncernen.

Artikel 37

Multinationella koncerner med flera moderenheter

1. I denna artikel gäller följande definitioner:
- a) *multinationella koncerner eller storskaliga nationella koncerner med flera moderenheter*: två eller flera koncerner där de yttersta moderenheter ingår ett arrangemang i form av en staplad struktur eller ett arrangemang med dubbelnotering som omfattar minst en enhet eller ett fast driftsställe inom den kombinerade koncernen som är beläget i en annan jurisdiktion än övriga enheter i den kombinerade koncernen.
 - b) *staplad struktur*: ett arrangemang som ingåtts av två eller flera yttersta moderenheter i separata koncerner enligt vilka
 - i) 50 % eller mer av ägarintressena i de yttersta moderenheterna i separata koncerner som är, om de är börsnoterade, noterade till ett enda pris och på grund av ägarform är begränsade till överlåtelsen eller andra villkor kombinerade med varandra och som inte kan överlätas eller handlas självständigt, och
 - ii) en av de yttersta moderenheterna upprättar koncernredovisning där tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för alla enheter i de berörda koncernerna redovisas tillsammans som en enda ekonomisk enhet och som enligt ett regelverk måste bli föremål för en extern revision.
 - c) *arrangemang med dubbel notering*: ett arrangemang som ingåtts av två eller flera yttersta moderenheter i separata koncerner enligt vilka
 - i) de yttersta moderenheterna kommer överens om att kombinera sin verksamhet enbart genom avtal,
 - ii) de yttersta moderenheterna enligt kontraktsarrangemang kommer att göra fördelningar, med avseende på utdelningar och i likvidation, till sina aktieägare på grundval av en fast kvot,
 - iii) de yttersta moderenheternas verksamheter förvaltas som en enda ekonomisk enhet enligt kontraktsarrangemang, samtidigt som deras separata juridiska identiteter behålls,

- iv) ägarintressena i de yttersta moderenheter som avtalet omfattar oberoende noteras, handlas eller överläts på olika kapitalmarknader, och
- v) de yttersta moderenheter upprättar koncernredovisning där tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för enheter i alla berörda koncerner redovisas tillsammans som en enda ekonomisk enhet, samt enligt ett regelverk måste bli föremål för en extern revision.

2. Om enheter och koncernenheter i två eller flera koncerner ingår i som en del i en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern med flera moderenheter ska enheterna och de koncernheterna i varje koncern behandlas som medlemmar i en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern med flera moderenheter.

En enhet, annan än en undantagen enhet som avses i artikel 2.3, ska behandlas som en koncernenhet om den konsolideras post för post av den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen med flera moderenheter eller om dess bestämmande inflytande innehas av enheter i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen med flera moderenheter.

3. Den konsoliderade årsredovisningen för den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen med flera moderenheter ska vara den kombinerade konsoliderade årsredovisningen som avses i definitionerna av en staplad struktur eller ett arrangemang med dubbel notering enligt punkt 1, upprättad enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, som anses vara den yttersta moderenhets redovisningsstandard.

4. De yttersta moderheterna i de separata koncerner som utgör den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen med flera moderenheter ska vara de yttersta moderheterna i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen med flera moderenheter.

Vid tillämpningen av detta direktiv med avseende på en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern med flera moderenheter ska alla hänvisningar till en yttersta moderenhet vid behov tillämpas som om de vore hänvisningar till enheter med flera yttersta moderenheter.

5. Moderheterna i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen med flera moderenheter som är belägna i en medlemsstat, inbegripet varje yttersta moderenhet, ska tillämpa IIR-regeln i enlighet med artiklarna 5–10 med avseende på deras fördelningsbara andel av tilläggsskatten för de lågbeskattade koncernheterna.

6. De koncernheterna i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen med flera moderenheter som är belägna i en medlemsstat ska tillämpa UTPR-regeln i enlighet med artiklarna 12, 13 och 14, med beaktande av tilläggsskatten för varje lågbeskattad koncernenhet som ingår i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen med flera moderenheter.

7. De yttersta moderheterna i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen med flera moderenheter ska vara skyldiga att lämna in deklarationen för tilläggsskatt i enlighet med artikel 44, såvida de inte utser en enda enhet som lämnar deklarationen i enlighet med artikel 44.3.b. Den deklarationen ska innehålla information om var och en av de koncerner som ingår i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen med flera moderenheter.

KAPITEL VII

SYSTEM FÖR SKATTENEUTRALITET OCH UTDELNINGSSKATT

Artikel 38

Yttersta moderenhet som är en genomflödesenhet

1. Den justerade vinsten för en genomflödesenhet som är en yttersta moderenhet ska för räkenskapsåret minskas med det belopp av justerad vinst som kan hänföras till innehavaren av ett ägarintresse (*äganderättsinnehavaren*) i genomflödesenheten, under förutsättning att

- a) äganderättsinnehavaren är föremål för beskattning på sådana intäkter under en beskattningsperiod som avslutas inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsåret med en nominell skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen, eller

- b) det rimligen kan förväntas att det aggregerade beloppet av justerade medräknade skatter för den yttersta moderenheten och skatter som äganderättsinnehavaren betalar på sådana intäkter inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret är lika med eller överstiger ett belopp som motsvarar denna intäkt multiplicerat med minimiskattesatsen.
2. Den justerade vinsten för en genomflödesenhet som är en yttersta moderenhet ska för räkenskapsåret också minskas med det belopp justerad vinst som kan fördelas till äganderättsinnehavaren i genomflödesenheten, under förutsättning att äganderättsinnehavaren är
- a) en fysisk person som har skattehemvist i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten är belägen och som innehar ägarintressen som representerar en rätt till högst 5 % av vinsten och tillgångarna i den yttersta moderenheten, eller
- b) ett offentligt organ, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsfond som har skattehemvist i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten är belägen och som innehar ägarintressen som representerar en rätt till högst 5 % av vinsten och tillgångarna i den yttersta moderenheten.
3. Den justerade förlusten för en genomflödesenhet som är en yttersta moderenhet ska för räkenskapsåret minskas med det belopp av justerad förlust som kan hänföras till äganderättsinnehavaren i genomflödesenheten.
- Första stycket ska inte tillämpas i den mån äganderättsinnehavaren inte får använda denna förlust för att beräkna sin beskattningsbara inkomst.
4. De medräknade skatterna för en genomflödesenhet som är en yttersta moderenhet ska minskas i proportion till den justerade vinst som minskats i enlighet med punkterna 1 och 2.
5. Punkterna 1–4 ska tillämpas på ett fast driftsställe genom vilket en genomflödesenhet som är en yttersta moderenhet helt eller delvis bedriver sin verksamhet eller genom vilket verksamheten i en skattetransparent enhet helt eller delvis bedrivs, under förutsättning att den yttersta moderenhetens ägarintresse i den skattetransparenta enheten innehas direkt eller genom en kedja av skattetransparenta enheter.

Artikel 39

Yttersta moderenhet som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning

1. I denna artikel gäller följande definitioner:
- a) *system med avdragsgill utdelning*: ett skattesystem som tillämpar en enda skattenivå på intäkter för ägare i en enhet genom att från enhetens intäkter dra av eller utesluta den vinst som delats ut till ägarna eller genom att undanta ett kooperativ från beskattning.
- b) *avdragsgill utdelning*: avser med beaktande av en koncernenhet som omfattas av ett system för avdragsgill utdelning:
- i) en vinstutdelning till innehavaren av en ägarandel i koncernenheten som är avdragsgill från koncernenhetens beskattningsbara inkomst enligt lagstiftningen i den jurisdiktion där den är belägen, eller
- ii) en kooperativ utdelning till en medlem i ett kooperativ.
- c) *kooperativ*: en enhet som kollektivt marknadsför eller förvärvar varor eller tjänster för sina medlemmars räkning och som omfattas av ett skattesystem i den jurisdiktion där det är beläget som säkerställer skatteneutralitet för varor eller tjänster som säljs eller förvärvas av sina medlemmar genom kooperativet.

2. En yttersta moderenhet i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern som omfattas av ett system för avdragsgill utdelning ska under räkenskapsåret minska, upp till noll, sin justerade vinst med det belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret, under förutsättning att
- utdelningen beskattas av mottagaren under en beskattningsperiod som avslutas inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret med en nominell skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen, eller
 - det rimligen kan förväntas att det aggregerade beloppet av justerade medräknade skatter och skatter för den yttersta moderenheten som äganderättsinnehavaren betalar på utdelningen är lika med eller överstiger denna intäkt multiplicerat med minimiskattesatsen.
3. En yttersta moderenhet i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning ska under räkenskapsåret också minska sin justerade vinst upp till noll med det belopp som den delar ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret, under förutsättning att mottagaren är
- en fysisk person, och den erhållna utdelningen är en kooperativ utdelning från ett kooperativ,
 - en fysisk person som har skattehemvist i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten är belägen och som innehar ägarintressen som representerar en rätt till högst 5 % av vinsten och tillgångarna i den yttersta moderenheten, eller
 - ett offentligt organ, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsfond annan än en pensionsenhet, som har skattehemvist i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten är belägen.
4. De medräknade skatterna för en yttersta moderenhet, andra än de skatter för vilka avdragsgill utdelning var tillåtna, ska minskas proportionellt till den justerade vinst som minskats i enlighet med punkterna 2 och 3.
5. Om den yttersta moderenheten innehar en ägarandel i en annan koncernenhet som omfattas av ett system för avdragsgill utdelning, direkt eller via en kedja av sådana koncernenheter, ska punkterna 2–4 tillämpas på varje annan koncernenhet som är belägen i jurisdiktionen för den yttersta moderenhet som omfattas av systemet för avdragsgill utdelning, i den mån dess justerade vinst fördelas ytterligare av den yttersta moderenheten till mottagare som uppfyller kraven i punkterna 2 och 3.
6. Vid tillämpningen av punkt 2 ska kooperativ utdelning som delas ut av ett kooperativ anses vara skattepliktig hos mottagaren i den mån utdelningen minskar en avdragsgill kostnad eller kostnad vid beräkningen av mottagarens beskattningsbara vinst eller förlust.

Artikel 40

Berättigade utdelningsskattesystem

1. En koncernenhet som lämnar deklaration får för sig själv eller med avseende på en annan koncernenhet som omfattas av ett berättigat utdelningsskattesystem välja att inkludera det belopp som fastställts som en skönmässigt uppskattad utdelningsskatt i enlighet med punkt 2 i koncernenhetens medräknade och justerade skatter för räkenskapsåret.

Valet ska göras årligen i enlighet med artikel 45.2 och ska tillämpas på alla koncernenheter som är belägna i en jurisdiktion.

2. Beloppet av skönmässigt uppskattad utdelningsskatt ska vara det lägsta av följande:

- beloppet av medräknade och justerade skatter som är nödvändiga för att höja den effektiva skattesatsen beräknad i enlighet med artikel 27.2 för jurisdiktionen för räkenskapsåret till minimiskattesatsen, eller
- det skattebelopp som skulle ha betalats om de koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen hade delat ut alla sina intäkter som omfattas av det berättigade utdelningsskattesystemet under detta räkenskapsår.

3. Om ett val görs enligt punkt 1 ska ett konto för återföring av skönmässigt uppskattad utdelningsskatt upprättas för varje räkenskapsår då ett sådant val äger rum. Beloppet av skönmässigt uppskattad utdelningsskatt som fastställts i enlighet med punkt 2 för jurisdiktionen ska läggas till kontot för återföring av utdelningsskatt för det räkenskapsår då det fastställdes.

Vid utgången av varje efterföljande räkenskapsår ska det utestående saldot i de konton för återföring av skönmässigt uppskattad utdelningsskatt som upprättats för tidigare räkenskapsår minskas i kronologisk ordning, upp till noll, med de skatter som de koncernenheterna betalat under räkenskapsåret i förhållande till faktiska eller skönmässigt uppskattade utdelningar.

Eventuella restbelopp i de konton för återföring av skönmässigt uppskattad utdelningsskatt som återstår efter tillämpningen av andra stycket ska minskas, upp till noll, med ett belopp som motsvarar den justerade nettoförlusten för en jurisdiktion multiplicerad med minimiskattesatsen.

4. Eventuellt återstående belopp av justerad nettoförlust multiplicerat med minimiskattesatsen som återstår efter tillämpning av punkt 3 tredje stycket för jurisdiktionen ska överföras till följande räkenskapsår och ska minska eventuella restbelopp i de konton för återföring av skönmässigt uppskattad utdelningsskatt som återstår efter tillämpningen av punkt 3.

5. Det eventuella utestående saldot på kontot för återföring av skönmässigt uppskattad utdelningsskatt på sista dagen av det fjärde räkenskapsåret efter det räkenskapsår för vilket kontot upprättades ska multipliceras med minimiskattesatsen och behandlas som en minskning av de medräknade och justerade skatter som tidigare fastställts för detta räkenskapsår. Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för detta räkenskapsår ska därför omberäknas i överensstämmelse med detta, i enlighet med artikel 29.1.

6. Skatter som betalas under räkenskapsåret i samband med faktiska eller skönmässigt uppskattade utdelningar ska inte inkluderas i medräknade och justerade skatter i den mån de minskar ett konto för återföring av skönmässigt uppskattad utdelningsskatt i enlighet med punkterna 3 och 4.

7. Om en koncernenhet som är föremål för ett val enligt punkt 1 lämnar den multinationella koncernen eller storskaliga nationella koncernen eller om alla dess tillgångar i allt väsentligt överförs till en person som inte är en koncernenhet i samma multinationella koncern eller storskaliga nationella koncern belägen i samma jurisdiktion, ska eventuella utestående belopp i de konton för återföring av skönmässigt uppskattad utdelningsskatt under tidigare räkenskapsår under vilka kontot upprättades behandlas som en minskning av de medräknade och justerade skatterna för vart och ett av dessa räkenskapsår i enlighet med artikel 29.1.

Eventuella ytterligare tilläggsskattebelopp som ska betalas ska multipliceras med följande kvot för att fastställa den ytterligare tilläggsskatt som ska betalas i jurisdiktionen:

$$\frac{\text{Justerad vinst för den ingående enheten}}{\text{Justerad nettovinst i jurisdiktionen}}$$

där

- a) koncernenhetens justerade vinst fastställs i enlighet med kapitel III för varje räkenskapsår under vilket det finns ett utestående saldo i kontona för återföring av skönmässigt uppskattad utdelningsskatt för jurisdiktionen, och
- b) den justerade nettovinsten för jurisdiktionen fastställs i enlighet med artikel 26.2 för varje räkenskapsår under vilket det finns ett utestående saldo i kontona för återföring av skönmässigt uppskattad utdelningsskatt för jurisdiktionen.

Artikel 41

Fastställande av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en investeringsenhet

1. Om en koncernenhet i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern är en investeringsenhet som inte är en skattetransparent enhet och som inte har gjort ett val i enlighet med artiklarna 42 och 43, ska den effektiva skattesatsen för en sådan investeringsenhet beräknas separat från den effektiva skattesatsen i den jurisdiktion där den är belägen.

2. Den effektiva skattesatsen för investeringsenheten som avses i punkt 1 ska vara lika med dess medräknade och justerade skatter dividerat med ett belopp som motsvarar den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens fördelningsbara andel av investeringsenhetens justerade vinst eller förlust.

Om mer än en investeringsenhet är belägen i en jurisdiktion ska deras effektiva skattesats beräknas genom att kombinera deras medräknade och justerade skatter och den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens fördelningsbara andel i deras justerade vinst eller förlust.

3. De medräknade och justerade skatterna för en investeringsenhet som avses i punkt 1 ska vara de medräknade och justerade skatter som är hänförliga till den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens fördelningsbara andel av justerad vinst och de medräknade skatter som fördelats på investeringsenheten i enlighet med artikel 24. Investeringsenhetens medräknade och justerade skatter ska inte omfatta investeringsenhetens eventuella medräknade upplupna skatter som kan hänföras till intäkter som inte ingår i den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens fördelningsbara andel av investeringsenhetens intäkter.

4. Den tilläggsskatt för en investeringsenhet som avses i punkt 1 ska vara ett belopp som motsvarar procentsatsen för tilläggsskatt för investeringsenheten multiplicerad med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan den fördelningsbara andelen av den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen i investeringsenhetens justerade vinst och det substansundantag som beräknats för investeringsenheten.

Procentsatsen för tilläggsskatt för en investeringsenhet ska vara ett positivt belopp lika med skillnaden mellan minimiskattesatsen och den effektiva skattesatsen för sådana investeringsenheter.

Om mer än en investeringsenhet är belägen i en jurisdiktion ska deras effektiva skattesats beräknas genom att kombinera deras belopp för substansundantaget och den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens fördelningsbara andel i deras justerade vinst eller förlust.

En investeringsenhets substansundantag ska fastställas i enlighet med artikel 28.1–28.7. De berättigade lönekostnader för berättigade anställda och berättigade materiella anläggningstillgångar som beaktas för en sådan investeringsenhet ska minskas i proportion till den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens fördelningsbara andel av investeringsenhetens justerade vinst dividerat med den totala justerade vinsten för en sådan investeringsenhet.

5. Vid tillämpningen av denna artikel ska den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens fördelningsbara andel av en investeringsenhets justerade vinst eller förlust fastställas i enlighet med artikel 9, med beaktande endast av intressen som inte är föremål för ett val i enlighet med artikel 42 eller 43.

Artikel 42

Valet att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet

1. Vid tillämpningen av denna artikel avses med en *försäkringsinvesteringsenhet* en enhet som uppfyller definitionerna i en investeringsfond enligt artikel 3.31 eller ett investeringsinstrument för fast egendom enligt artikel 3.32, om det inte hade etablerats i förhållande till skyldigheter enligt ett försäkrings- eller livränteavtal och om det inte hade ägts helt av en enhet som är föremål för reglering som ett försäkringsbolag i den jurisdiktion där den är belägen.

2. Vid valet av koncernenhet som lämnar deklARATIONEN får en koncernenhet som är en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet behandlas som en skattetransparent enhet om den ingående ägarenheten är skattskyldig i den jurisdiktion där den är belägen till ett skäligt marknadsvärde eller ett liknande system baserat på de årliga förändringarna i det verkliga värdet på dess ägarintressen i den enheten och den skattesats som är tillämplig på den ingående ägarenheten på sådana intäkter är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

3. En koncernenhet som indirekt har ett ägarintresse i en investeringsenhet eller i en försäkringsinvesteringsenhet via ett direkt ägarintresse i en annan investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet ska anses vara föremål för skatt enligt ett skäligt marknadsvärde eller liknande regler med avseende på dess indirekta ägarintresse i den förstnämnda enheten eller försäkringsinvesteringsenheten om den omfattas av ett skäligt marknadsvärde eller liknande regler med avseende på dess direkta ägarintresse i den andra nämnda enheten eller försäkringsinvesteringsenheten.

4. Valet enligt punkt 2 i denna artikel ska göras i enlighet med artikel 45.1.

Om valet återkallas ska eventuell vinst eller förlust från avyttringen av en tillgång eller skuld som innehas av investeringsenheten eller en försäkringsinvesteringsenhet fastställas på grundval av tillgångens eller skuldens skäliga marknadsvärde den första dagen av det år då återkallandet görs.

Artikel 43

Valet att tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod

1. Vid valet av koncernenhet som lämnar deklarationen får en ingående ägarenhet i en investeringsenhet tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod med avseende på sitt ägarintresse i investeringsenheten, under förutsättning att den ingående ägarenheten inte är en investeringsenhet och rimligen kan förväntas bli föremål för skatt på utdelningar från investeringsenheten till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

2. Enligt den beskattningsbara utdelningsmetoden ska utdelning och skönmässigt uppskattad utdelning av en investeringsenhets justerade vinst ingå i den justerade vinsten för den ingående ägarenhet som erhöll utdelningen, under förutsättning att den inte är en investeringsenhet.

Det belopp av medräknade skatter som investeringsenheten ådragit sig och som kan avräknas mot den ingående ägarenhetens skatteskuld till följd av investeringsenhetens utdelning ska inkluderas i den justerade vinsten och de medräknade och justerade skatterna för den ingående ägarenhet som tog emot utdelningen.

Den ingående ägarenhetens andel av investeringsenhetens outdelade justerade nettovinst som avses i punkt 3, som uppkommit under det tredje året som föregår räkenskapsåret (*det år som prövas*) ska behandlas som en justerad vinst för den investeringsenheten för räkenskapsåret. Det belopp som motsvarar sådan justerad vinst multiplicerad med minimiskattesatsen ska behandlas som tilläggsskatt för en lågbeskattad koncernenhet för räkenskapsåret vid tillämpning av kapitel II.

En investeringsenhets justerade vinst eller förlust och de medräknade och justerade skatter som kan hänföras till sådan intäkt för räkenskapsåret ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen i enlighet med kapitel V och artikel 41.1–41.4, med undantag av beloppet av medräknade skatter som avses i det andra stycket i denna punkt.

3. En investeringsenhets outdelade justerade nettovinst för det år som prövas ska vara beloppet för den justerade vinsten för den investeringsenheten för det år som prövas minskat, upp till noll, med

- a) investeringsenhetens medräknade skatter,
- b) utdelningar och skönmässigt uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter under den period som börjar den första dagen av det tredje året som föregår räkenskapsåret och som slutar den sista dagen av det redovisade räkenskapsåret (*prövoperioden*),
- c) justerade förluster som uppstår under prövoperioden, och
- d) eventuella restbelopp för justerade förluster som inte redan har minskat den outdelade justerade nettovinsten för den investeringsenheten under ett föregående prövoår nämligen överföring av investeringsförluster.

En investeringsenhets outdelade justerade nettovinst ska inte minskas med utdelningar eller skönmässigt uppskattade utdelningar som redan minskat investeringsenhetens outdelade justerade nettovinst för ett föregående prövoår genom tillämpning av första stycket led b.

En investeringsenhets outdelade justerade nettovinst ska inte minskas med justerade förlustbelopp som redan minskat den investeringsenhetens outdelade justerade nettovinst för ett föregående prövoår genom tillämpning av första stycket led c.

4. Vid tillämpning av denna artikel ska en skönmässigt uppskattad utdelning uppstå när ett direkt eller indirekt ägarintresse i investeringsenheten överförs till en enhet som inte tillhör den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen och som är lika med andelen av den outdelade justerade nettovinst hänförlig till sådant ägarintresse på dagen för en sådan överföring, som fastställs utan hänsyn till den skönmässigt uppskattade utdelningen.

5. Valet enligt punkt 1 i denna artikel ska göras i enlighet med artikel 45.1.

Om valet återkallas ska den ingående ägarenhetens andel av investeringsenhetens outdelade justerade nettovinst för prövoåret vid utgången av det räkenskapsår som föregår det räkenskapsår då återkallandet görs, behandlas som en justerad vinst för investeringsenheten för räkenskapsåret. Det belopp som motsvarar sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen ska behandlas som tilläggsskatt för en lågbeskattad koncernenhet för räkenskapsåret vid tillämpning av kapitel II.

KAPITEL VIII

ADMINISTRATIVA BESTÄMMELSER

Artikel 44

Skyldighet att lämna deklARATION

1. I denna artikel gäller följande definitioner:

- a) *utsedd lokal enhet*: den koncernenhet i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern som är belägen i en medlemsstat och som av de andra koncernenheterna i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen som är belägna i samma medlemsstat har utsetts att lämna deklARATION med information om tilläggsskatt eller att lämna in anmälningar i enlighet med denna artikel på deras vägnar.
- b) *avtal mellan kvalificerande behöriga myndigheter*: ett bilateralt eller multilateralt avtal eller arrangemang mellan två eller flera behöriga myndigheter som föreskriver automatiskt utbyte av årliga deklARATION med information om tilläggsskatt.

2. En koncernenhet belägen i en medlemsstat ska lämna en deklARATION med information om tilläggsskatt till sin skatteförvaltning i enlighet med punkt 5.

En sådan deklARATION får lämnas in av en utsedd lokal enhet på koncernenhetens vägnar.

3. Genom undantag från punkt 2 ska en koncernenhet inte vara skyldig att lämna en deklARATION med information om tilläggsskatt till sin skatteförvaltning om en sådan deklARATION har lämnats i enlighet med kraven i punkt 5 av

- a) den yttersta moderenheten belägen i en jurisdiktion som för det redovisade räkenskapsåret har ett avtal mellan de kvalificerande behöriga myndigheterna och den medlemsstat där koncernenheten är belägen, eller
- b) den enhet som utses att lämna deklARATION och som är belägen i en jurisdiktion som för det redovisade räkenskapsåret har ett avtal mellan de kvalificerande behöriga myndigheterna och den medlemsstat där koncernenheten är belägen.

4. Om punkt 3 är tillämplig ska den koncernenhet som är belägen i en medlemsstat, eller den utsedda lokala enheten på dess vägnar, till sin skatteförvaltning anmäla identiteten på den enhet som lämnar deklARATION med information om tilläggsskatt samt den jurisdiktion där den är belägen.

5. DeklARATION med information om tilläggsskatt ska lämnas in i en standardmall och innehålla följande uppgifter med avseende på den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen:

- a) Identifiering av de koncernenheterna, inklusive eventuella skatteregistreringsnummer, den jurisdiktion där de är belägna och deras status enligt bestämmelserna i detta direktiv.

- b) Information om den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens övergripande struktur, inklusive bestämmande inflytanden i de koncernenheter som innehas av andra koncernenheter.
- c) Den information som är nödvändig för att beräkna
- den effektiva skattesatsen för varje jurisdiktion och tillägsskatten för varje koncernenhet,
 - tillägsskatten för en medlem i en joint venture-koncern,
 - fördelningen av tillägsskatt enligt IIR-regeln och tillägsskattebeloppet enligt UTPR-regeln för varje jurisdiktion, och
- d) en förteckning över de val som gjorts i enlighet med detta direktiv.
6. Genom undantag från punkt 5 ska, om en koncernenhet är belägen i en medlemsstat med en yttersta moderenhet belägen i en tredjelandsjurisdiktion som tillämpar regler som har bedömts vara likvärdiga med reglerna i detta direktiv i enlighet med artikel 52, koncernenheten eller den utsedda lokala enheten lämna en deklaration med information om tillägsskatt som innehåller följande information:
- a) All information som är nödvändig för tillämpningen av artikel 8, inbegripet
- identifiering av alla koncernenheter i vilka en delvis ägd moderenhet belägen i en medlemsstat, direkt eller indirekt, innehar ett ägarintresse när som helst under räkenskapsåret och strukturen på sådana ägarintressen,
 - all information som behövs för att beräkna den effektiva skattesatsen i de jurisdiktioner där en delvis ägd moderenhet belägen i en medlemsstat innehar ägarintresse i koncernenheter som identifierats i led i och den tillägsskatt som ska betalas, och
 - all information som är relevant för detta ändamål i enlighet med artikel 9, 10 eller 11.
- b) All information som är nödvändig för tillämpningen av artikel 13, inbegripet
- identifiering av alla koncernenheter som är belägna i den yttersta moderenhetens jurisdiktion och strukturen för sådana ägarintressen,
 - all information som är nödvändig för att beräkna den effektiva skattesatsen för den yttersta moderenhetens jurisdiktion och den tillägsskatt som den ska betala, och
 - all information som behövs för att fördela sådan tillägsskatt på grundval av fördelningsnyckeln för UTPR-regeln enligt artikel 14.
- c) all information som är nödvändig för tillämpningen av en kvalificerad nationell tillägsskatt i en medlemsstat som har valt att tillämpa en sådan tillägsskatt, i enlighet med artikel 11.
7. Den deklaration med information om tillägsskatt som avses i punkterna 5 och 6 och alla relevanta anmälningar ska lämnas in till skatteförvaltningen i den medlemsstat där koncernenheten är belägen senast 15 månader efter den sista dagen som årsredovisningen omfattar.

Artikel 45

Val

- De val som avses i artikel 2.3 andra stycket, artiklarna 16.3, 16.6, 16.9, 42 och 43 ska vara giltigt i fem år från och med det år då valet görs. Valet ska förnyas automatiskt, såvida inte den koncernenhet som lämnar deklarationen återkallar valet i slutet av femårsperioden. Ett återkallande av valet ska vara giltigt i fem år från och med slutet av det år då valet återkallas.
- De val som avses i artiklarna 16.7, 22.1 b, 25.1, 28.2, 30.1 och 40.1 ska vara giltigt i ett år. Valet ska förnyas automatiskt, såvida inte den koncernenhet som lämnar deklarationen återkallar valet i slutet på året.

3. De val som avses i artikel 2.3 andra stycket, artiklarna 16.3, 16.6, 16.7, 16.9, 22.1.b, 25.1, 28.2, 30.1, 40.1, 42 och 43 ska anmälas till skatteförvaltningen i den medlemsstat där den lämnande koncernenheten är belägen.

Artikel 46

Sanktioner

Medlemsstaterna ska fastställa regler om sanktioner för överträdelse av nationella bestämmelser som antagits enligt detta direktiv, inbegripet de som rör skyldigheten för en koncernenhet att deklarerat och betala sin andel av tilläggsskatten eller att ha en ytterligare skattekostnad, och vidta alla åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att de genomförs. Sanktionerna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande.

KAPITEL IX

ÖVERGÅNGSREGLER

Artikel 47

Skattebehandling av uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergång

1. I denna artikel avses med *övergångsår* för en jurisdiktion, det första räkenskapsår under vilket en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern omfattas av detta direktivs tillämpningsområde med avseende på den jurisdiktionen.

2. När den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen fastställer den effektiva skattesatsen för en jurisdiktion under ett övergångsår och för varje därpå följande räkenskapsår ska den beakta alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i en jurisdiktion för övergångsåret.

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

Effekten av varje värdejustering eller justering av redovisningen med avseende på en uppskjuten skattefordran ska inte beaktas.

3. Uppskjutna skattefordringar som härrör från poster som undantas från beräkningen av justerad vinst eller förlust i enlighet med kapitel III ska undantas från den beräkning som avses i punkt 2 när sådana uppskjutna skattefordringar genereras i en transaktion som äger rum efter den 30 november 2021.

4. Vid överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 och före övergångsårets början ska underlaget för de förvärvade tillgångarna, med undantag för lager, baseras på den avyttrande koncernenhetens redovisade värde av de överförda tillgångarna vid tidpunkten för avyttring med uppskjutna skattefordringar och skatteskulder som fastställts på grundval av det underlaget.

Artikel 48

Övergångsbefrielse för substansundantag

1. Vid tillämpning av artikel 28.3 ska värdet 5 % för varje räkenskapsår som inleds under vart och ett av nedanstående kalenderår från och med den 31 december ersättas med de värden som anges i följande tabell:

2023	10 %
2024	9,8 %
2025	9,6 %
2026	9,4 %
2027	9,2 %
2028	9,0 %
2029	8,2 %
2030	7,4 %
2031	6,6 %
2032	5,8 %

2. Vid tillämpning av artikel 28.4 ska värdet 5 % för varje räkenskapsår som inleds under vart och ett av nedanstående kalenderår från och med den 31 december ersättas med de värden som anges i följande tabell:

2023	8 %
2024	7,8 %
2025	7,6 %
2026	7,4 %
2027	7,2 %
2028	7,0 %
2029	6,6 %
2030	6,2 %
2031	5,8 %
2032	5,4 %

Artikel 49

Inledande fas av undantag från IIR-regeln och UTPR-regeln för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner

1. Den tilläggsskatt som ska betalas av en yttersta moderenhet i en medlemsstat i enlighet med artikel 5.2, eller av en mellanliggande moderenhet som är belägen i en medlemsstat i enlighet med artikel 7.2 om den yttersta moderenheten är en undantagen enhet, ska sänkas till noll

- a) under de första fem åren av den inledande fasen av den multinationella koncernens internationella verksamhet, utan hinder av de krav som fastställs i kapitel V,
- b) under de första fem räkenskapsåren som börjar den första dagen under det räkenskapsår under vilket den storskaliga nationella koncernen för första gången omfattas av detta direktivs tillämpningsområde.

2. Om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är belägen i en tredjelandsjurisdiktion ska den tilläggs-skatt som ska betalas av en koncernenhet belägen i en medlemsstat i enlighet med artikel 14.2 sänkas till noll under de första fem åren av den inledande fasen av den multinationella koncernens internationella verksamhet, utan hinder av de krav som fastställs i kapitel V.

3. En multinationell koncern ska anses befinna sig i inledningsfasen av sin internationella verksamhet om, för ett räkenskapsår:

- a) den har koncernenheter i högst sex jurisdiktioner, och
- b) summan av det redovisade nettovärdet av materiella anläggningstillgångar för alla koncernenheter i den multinationella koncernen i alla andra jurisdiktioner än referensjurisdiktionen inte överstiger 50 000 000 EUR.

Vid tillämpning av första stycket led b avses med referensjurisdiktionen den jurisdiktion där de koncernenheterna i den multinationella koncernen har det högsta totala värdet av materiella anläggningstillgångar under det räkenskapsår då den multinationella koncernen ursprungligen omfattas av detta direktivs tillämpningsområde. Det totala värdet för materiella anläggningstillgångar i jurisdiktionen ska vara summan av de bokförda nettovärdena för alla materiella anläggningstillgångar i alla koncernenheter i den multinationella koncern som är belägen i den jurisdiktionen.

4. Den femårsperiod som avses i punkt 1 a och i punkt 2 ska börja löpa från början av det räkenskapsår under vilket den multinationella koncernen ursprungligen omfattas av detta direktiv.

För multinationella koncerner som omfattas av detta direktivs tillämpningsområde när det träder i kraft ska den femårsperiod som avses i punkt 1 a inledas den 31 december 2023.

För multinationella koncerner som omfattas av detta direktivs tillämpningsområde när det träder i kraft ska den femårsperiod som avses i punkt 2 inledas den 31 december 2024.

För storskaliga nationella koncerner som omfattas av detta direktivs tillämpningsområde när det träder i kraft ska den femårsperiod som avses i punkt 1 b inledas den 31 december 2023.

5. Den utsedda enhet som lämnar deklARATIONEN som avses i artikel 44 ska informera skatteförvaltningen i den medlemsstat där den är belägen när den inledande fasen av den multinationella koncernens internationella verksamhet börjar.

Artikel 50

Val av fördröjd tillämpning av IIR-regeln och UTPR-regeln

1. Genom undantag från artiklarna 5–14 får medlemsstater där högst tolv yttersta moderenheter i koncerner som omfattas av detta direktiv är belägna välja att inte tillämpa IIR-regeln och UTPR-regeln för sex på varandra följande räkenskapsår från och med den 31 december 2023. Medlemsstater som gör ett sådant val ska anmäla detta till kommissionen senast den 31 december 2023.

2. Om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är belägen i en medlemsstat som har gjort ett val enligt punkt 1 i denna artikel, ska de andra medlemsstaterna än den där den yttersta moderenheten är belägen säkerställa att de koncernenheterna i den multinationella koncernen, i den medlemsstat där de är belägna, omfattas av det tilläggs-skattebelopp enligt UTPR-regeln som fördelats på den medlemsstaten för räkenskapsåren från och med den 31 december 2023 i enlighet med artikel 14.

Den yttersta moderenhet som avses i första stycket ska utse en enhet som utses att lämna deklARATIONEN i en annan medlemsstat än den medlemsstat där den yttersta moderenheten är belägen eller, om den multinationella koncernen inte har någon koncernenhet i en annan medlemsstat, i en tredjelandsjurisdiktion som, för det redovisade räkenskapsåret, har ett gällande avtal mellan kvalificerande behöriga myndigheter med den medlemsstat där den yttersta moderenheten är belägen.

I sådant fall ska den utsedda enheten lämna in en deklARATION med information om tilläggsskatt i enlighet med kraven i artikel 44.5. De koncernenheter som är belägna i den medlemsstat som har gjort ett val i enlighet med punkt 1 i den artikeln ska förse den enhet som utses att lämna deklARATION med den information som behövs för att fullgöra skyldigheterna i artikel 44.5 och är undantagna från skyldigheten att lämna en deklARATION i artikel 44.2.

3. Den procentsats enligt UTPR-regeln som fastställs för en medlemsstat som har gjort ett val i enlighet med punkt 1 ska anses vara noll för räkenskapsåret.

Artikel 51

Tillfällig lättnad som gäller deklARATIONsskyldigheten

Utan hinder av vad som sägs i artikel 44.7 ska deklARATIONEN med information om tilläggsskatt och de anmälningar som avses i artikel 44 lämnas till medlemsstaternas skatteförvaltningar senast 18 månader efter den sista dagen under det redovisade räkenskapsåret som är det övergångsår som avses i artikel 47.

KAPITEL XI

SLUTBESTÄMMELSER

Artikel 52

Likvärdighetsbedömning

1. Den rättsliga ram som genomförs i den nationella lagstiftningen i en tredjelandsjurisdiktion ska anses vara likvärdig med en kvalificerad IIR-regel som anges i kapitel II, och ska inte behandlas som ett CFC-regelverk, om den uppfyller följande villkor:

- Den verkställer en uppsättning regler enligt vilka moderenheten i en multinationell koncern ska beräkna och betala in sin fördelningsbara tilläggsskatt med beaktande av lågbeskattade koncernenheter i den multinationella koncernen.
- Den fastställer en lägsta effektiv skattesats på minst 15 % under vilken en koncernenhet anses vara lågbeskattad.
- Vid beräkningen av den lägsta effektiva skattesatsen är det endast tillåtet att blanda intäkter från enheter som är belägna inom samma jurisdiktion.
- För beräkningen av en tilläggsskatt enligt den likvärdiga kvalificerade IIR-regeln föreskrivs lättnader för eventuell tilläggsskatt som betalats i en medlemsstat med tillämpning av den kvalificerade IIR-regeln och för varje kvalificerad nationell tilläggsskatt i detta direktiv.

2. Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 53 i syfte att fastställa förteckningen över tredjelandsjurisdiktioner som har infört en rättslig ram i sin nationella lagstiftning som kan anses vara likvärdig med en kvalificerad IIR-regel i överensstämmelse med villkoren i punkt 1 i detta artikel, och att uppdatera denna förteckning efter en bedömning av den rättsliga ram som en tredjelandsjurisdiktion har genomfört i sin nationella lagstiftning.

Artikel 53

Utövande av delegeringen

- Befogenheten att anta delegerade akter ges till kommissionen med förbehåll för de villkor som anges i denna artikel.
- Den befogenhet att anta delegerade akter som avses i artikel 52 ges till kommissionen tills vidare från och med den 23 december 2022.

3. Den delegering av befogenhet som avses i artikel 52 får när som helst återkallas av rådet. Ett beslut om återkallelse innebär att delegeringen av den befogenhet som anges i beslutet upphör att gälla. Beslutet får verkan dagen efter det att det offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*, eller vid ett senare i beslutet angivet datum. Det påverkar inte giltigheten av delegerade akter som redan har trätt i kraft.
4. Innan kommissionen antar en delegerad akt ska den samråda med experter som utsetts av varje medlemsstat i enlighet med principerna i det interinstitutionella avtalet av den 13 april 2016 om bättre lagstiftning.
5. Så snart kommissionen antar en delegerad akt ska den samtidigt delge rådet denna.
6. En delegerad akt som antas enligt artikel 52 ska träda i kraft endast om rådet inte har gjort några invändningar mot den delegerade akten inom en period på två månader från den dag då akten delgavs rådet, eller om rådet, före utgången av den perioden, har underrättat kommissionen om att det inte kommer att invända. Denna period ska förlängas med två månader på rådets initiativ.

Artikel 54

Information till Europaparlamentet

Europaparlamentet ska informeras av kommissionen om antagandet av delegerade akter, eventuella invändningar som formulerats mot dem och om rådets återkallelse av delegeringen av befogenheter.

Artikel 55

Bilateralt avtal om förenklade rapporteringskrav

Unionen får ingå avtal med tredjelandsjurisdiktioner vilkas rättsliga ramar har bedömts vara likvärdiga med en kvalificerade IIR-regel i enlighet med artikel 52 i syfte att skapa en ram för förenkling av rapporteringsförfarandena enligt artikel 44.6.

Artikel 56

Införlivande

Medlemsstaterna ska sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv senast den 31 december 2023. De ska genast underrätta kommissionen om texten till dessa bestämmelser.

De ska tillämpa dessa bestämmelser för räkenskapsåren från och med den 31 december 2023.

De ska dock, med undantag för arrangemanget i artikel 50.2, tillämpa de bestämmelser som är nödvändiga för att följa artiklarna 12, 13 och 14 för räkenskapsåren från och med den 31 december 2024.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

Artikel 57

Kommissionens bedömning av genomförandet av den första pelaren

Kommissionen ska senast den 30 juni 2023 lägga fram en rapport för rådet med en bedömning av situationen när det gäller genomförandet av den första pelaren i uttalandet om en tvåpelarlösning för att ta itu med de utmaningar på skatteområdet som uppstår till följd av digitaliseringen av ekonomin, som godkändes av OECD/G20:s inkluderande ramverk mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster (BEPS) den 8 oktober 2021, och, om så är lämpligt, lägga fram ett lagstiftningsförslag för att ta itu med dessa utmaningar på skatteområdet i avsaknad av genomförande av lösningen inom den första pelaren.

Artikel 58

Ikraftträdande

Detta direktiv träder i kraft dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 59

Adressater

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 14 december 2022.

På rådets vägnar
M. BEK
Ordförande

Uppdraget

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

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

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

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

En lag om tilläggsskatt

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

Lagförslaget har tio kapitel. De mest centrala bestämmelserna handlar om hur tilläggsskattebeloppet ska beräknas (3 kap.) och vem som ska betala tilläggsskatten (6 kap.). Reglerna om vilken information som ska lämnas får stor betydelse för koncernernas kostnader (8 kap.).

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

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

Minimibeskattningsystemets grunddrag

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

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

För vem gäller lagen?

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

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

Beräkna tilläggsskattebeloppet

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

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

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

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

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

Regler om vem som ska betala tilläggsskatt

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

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

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

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

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

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

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

Förfaranderegler

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

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

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

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

Återstående arbete

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

Konsekvenser

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

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

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

Regeringen har följande förslag till lagtext.

Förslag till lag om tilläggsskatt

Härigenom föreskrivs¹ följande.

1 kap. Lagens innehåll och tillämpningsområde

Inledande bestämmelser

1 § I denna lag finns bestämmelser om tilläggsskatt.

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

2 § I lagen finns bestämmelser om

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

Lagens tillämpningsområde

Vem ska fullgöra de skyldigheter som följer av lagen?

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

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

Beloppsgräns

4 § Lagen gäller vid beräkning av tilläggsskattebelopp och för betalning av tilläggsskatt för koncernenheter som ingår i en koncern vars intäkter enligt moderföretagets koncernredovisning uppgår till minst 750 miljoner euro under minst två av de fyra räkenskapsår som föregår det år som

¹ Jfr rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen.

prövas. Intäkter för enheter som är undantagna enligt 7–10 §§ ska räknas med.

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

Förändringar i koncernen

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

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

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

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

Undantagna enheter

7 § Lagen gäller inte för

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

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

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

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

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

1. De ägda enheterna är inte undantagna om de ägs av en Bilaga 5 investeringsenhet för pensioner.

2. Ett indirekt ägarförhållande jämföras med direkt ägande om samtliga enheter i ägarkedjan är undantagna enheter.

3. Med värde avses andel av aktiekapitalet eller motsvarande.

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

I vilken stat hör en enhet hemma?

Andra enheter än delägarbeskattade enheter

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

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

Delägarbeskattade enheter

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

Fasta driftställen

14 § Ett fast driftställe som avses i

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

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

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

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

Gemensamma bestämmelser

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Utvidgad tillämpning av huvudregeln

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

2 kap. Definitioner och förklaringar

Var finns definitioner och förklaringar?

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

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

Allmänt erkänd redovisningsstandard i 20 §

Armlängdsprincipen i 3 kap. 19 § tredje stycket

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

Balansvärde i 5 kap. 5 §

Berättigat utdelningsskattessystem i 32 §

Beskattningsår i 26 §

Bestämmande inflytande i 14 §

Betydande snedvridning av konkurrensen i 3 kap. 9 §

Bokfört nettovärde av materiella tillgångar i 23 §

Delägarbeskattad enhet i 7 kap. 2–3 §§

Delägd moderenhet i 13 §

Effektiv skattesats i 25 §

Enhet i 6 §

Fast driftställe i 7 kap. 17 §

Fastighetsinvesteringsföretag i 7 kap. 29 §

Godkänd redovisningsstandard i 21 §

Huvudenhet i 7 kap. 18 §

Huvudregel för tilläggsskatt i 3 §
Hör hemma i 1 kap. 12–18 §§
Icke kvalificerat imputationsbelopp i 29 §
Icke kvalificerat skattetillgodohavande i 31 §
Ideell organisation i 35 §
Internationell organisation i 34 §
Investeringsenhet i 7 kap. 27 §
Investeringsenhet för pensioner i 37 §
Investeringsfond i 7 kap. 28 §
Justerat resultat i 3 kap. 5 §
Justerad skattekostnad i 3 kap. 24–25 §§
Kompletteringsregel för tilläggsskatt i 4 §
Koncern i 7 §
Koncernenhet i 8 §
Koncernredovisning i 19 §
Kvalificerat skattetillgodohavande i 30 §
Lågbeskattad koncernenhet i 42 §
Lågbeskattad stat i 43 §
Medräknade skatter i 3 kap. 26–28 §§
Mellanliggande moderenhet i 12 §
Minimiskattesats i 27 §
Moderenhet i 11 §
Moderföretag i 10 §
Myndighetsenhet i 33 §
Nationell tilläggsskatt i 5 §
Nettoskattekostnad i 3 kap. 11 §
Omvänd hybridenhet i 7 kap. 4 § andra stycket
Pensionsenhet i 36 §
Portföljinnehav i 17 §
Procentsats för tilläggsskatt i 24 §
Rapporterande enhet i 39 §
Räkenskapsår i 22 §
Skattetransparent enhet i 7 kap. 4 § första stycket
Stat i 44 §
Särskild uppskjuten skattefordran i 4 kap. 13 §
Svensk koncernenhet i 9 §
System för beskattning av kontrollerade utländska bolag i 28 §
Särskilda avgifter i 41 §
Tillkommande tilläggsskattebelopp i 4 kap. 19–23 §§
Tilläggsskatt i 2 §
Tilläggsskattedeklaration i 40 §
Tilläggsskatterapport i 38 §
Undantagna utdelningar i 3 kap. 12 §
Undantagen vinst och förlust i 3 kap. 13 §
Undantagna enheter i 1 kap. 7–10 §§
Ägarenhet i 16 §
Ägarintresse i 15 §
Överskjutande vinst i 18 §.

Tilläggs katt

Tilläggs katt

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

Med tilläggs katt avses även ett belopp som motsvarar skatte-effekten av ett vägrat avdrag vid annan beskattning om detta grundar sig på en tillämpning av en kompletteringsregel om tilläggs katt.

Huvudregel för tilläggs katt

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

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

Kompletteringsregel för tilläggs katt

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

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

Nationell tilläggs katt

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

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

Koncern och enheter

Enhet

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

Koncern

7 § Med koncern avses

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

sin ringa storlek, väsentlighet eller på grund av att den innehas för försäljning, eller Bilaga 5

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

Koncernenhet

8 § Med koncernenhet avses

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

Svensk koncernenhet

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

Moderföretag

10 § Med moderföretag avses

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

Moderenhet

11 § Med moderenhet avses

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

Mellanliggande moderenhet

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

Delägd moderenhet

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

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

Ägande och kontroll

Bestämmande inflytande

14 § Med bestämmande inflytande avses ett ägarintresse i en enhet där den som innehar andelar är skyldig, eller skulle ha varit skyldig, att post

för post konsolidera enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard.

En huvudenhet anses ha bestämmande inflytande över sitt fasta driftställe.

Ägarintresse

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

Ägarenhet

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

Portföljinnehav

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

Redovisning, resultat och skatt

Överskjutande vinst

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

Koncernredovisning

19 § Med koncernredovisning avses

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

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

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

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

a) en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller

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

Allmänt erkänd redovisningsstandard

20 § Med en allmänt erkänd redovisningsstandard avses internationella redovisningsstandarder (IFRS eller IFRS som antagits av unionen i

enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder) och de allmänt erkända redovisningsprinciperna i Australien, Brasilien, Kanada, medlemsstaterna i Europeiska unionen, staterna inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, Hongkong (Kina), Japan, Mexiko, Nya Zeeland, Folkrepubliken Kina, Republiken Indien, Republiken Korea, Ryssland, Singapore, Schweiz, Förenade kungariket och Amerikas förenta stater.

Godkänd redovisningsstandard

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

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

Räkenskapsår

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

Om moderföretaget inte upprättar koncernredovisning avses i stället kalenderår.

Bokfört nettovärde av materiella tillgångar

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

Procentsats för tilläggsskatt

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

Effektiv skattesats

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

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

Beskattningsår

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

Minimiskattesats

27 § Minimiskattesatsen är 15 procent.

System för beskattning av kontrollerade utländska bolag

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

Icke kvalificerat imputationsbelopp

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vid tillämpningen av tredje stycket 4 gäller följande:

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

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

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

Kvalificerat skattetillgodohavande

30 § Med kvalificerat skattetillgodohavande avses

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

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

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

Icke kvalificerat skattetillgodohavande

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

Berättigat utdelningsskattessystem

32 § Med berättigat utdelningsskattessystem avses ett bolagsskattessystem som

1. leder till skatt på vinst endast när sådan vinst delas ut eller anses vara utdelad till aktieägarna, eller när företaget ådrar sig vissa andra kostnader än rörelsekostnader,

2. innebär att skatt tas ut utifrån en skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen, och

3. var i kraft senast den 1 juli 2021.

Särskilda subjekt

Myndighetsenhet

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

Med myndighetsenhet avses också en enhet

1. som är en del av eller i sin helhet ägs av ett offentligt organ,

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

a) fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter, eller

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

3. som är redovisningsskyldig inför det offentliga organet för sitt övergripande resultat och som årligen rapporterar in uppgifter till detta, och

4. vars tillgångar tillfaller det offentliga organet vid upplösning och, om nettoinkomster fördelas, vars nettoinkomster endast tillgodogörs det offentliga organet och ingen del av nettoinkomsterna fördelas till förmån för någon privatperson.

Internationell organisation

34 § Med internationell organisation avses en mellanstatlig eller överstatlig organisation

1. som har bildats enligt en överenskommelse mellan huvudsakligen stater,
2. som har en gällande överenskommelse om immunitet och privilegier med den stat där organisationen är etablerad, och
3. vars inkomster enligt lag eller organisationens styrande dokument inte får gynna privatpersoner.

Med internationell organisation avses även en institution eller ett organ som ägs helt av en internationell organisation enligt första stycket.

Ideell organisation

35 § Med ideell organisation avses en enhet

1. som har etablerats och är verksam i den medlemsstat där den har hemvist

a) uteslutande för ändamål som avser religion, välgörenhet, vetenskap, konst, kultur, idrott, utbildning eller liknande ändamål, eller

b) som en yrkesorganisation, branschorganisation, handelskammare, arbetstagarorganisation, jord- eller trädgårdsbruksorganisation, medborgarorganisation eller en organisation som uteslutande verkar för att främja social välfärd,

2. vars inkomster i väsentlig mån är befriade från inkomstskatt i den stat där den har hemvist,

3. som inte har några ägare eller medlemmar med ägar- eller vinstintressen när det gäller enhetens intäkter eller tillgångar,

4. vars intäkter eller tillgångar inte får delas ut till eller användas till förmån för en privatperson eller en enhet som inte är en välgörenhetsenhet, annat än

a) som en följd av att enheten fullföljer de ändamål som anges i 1,

b) som betalning av skälig ersättning för utförda tjänster eller för användning av egendom eller kapital, eller

c) som betalning som motsvarar skäligt marknadsvärde för egendom som enheten har förvärvat, och

5. vars tillgångar vid dess avslutande, likvidation eller upplösning tillfaller eller återförs till en annan ideell organisation eller till det offentliga organet i staten där enheten har hemvist eller ett politiskt förvaltningsområde inom detta.

Första stycket omfattar dock inte en enhet som bedriver handel eller verksamhet som inte har direkt samband med de ändamål för vilka den etablerades.

Pensionsenhet

36 § Med pensionsenhet avses en enhet som är etablerad i en stat och vars verksamhet i staten uteslutande eller så gott som uteslutande består i att administrera eller tillhandahålla pensionsförmåner och kompletterande eller tillfälliga förmåner till enskilda i den staten.

Som ytterligare förutsättningar gäller att enheten är reglerad i den staten eller att förmånerna är tryggade.

Med pensionsenhet avses även en investeringsenhet för pensioner.

37 § Med investeringsenhet för pensioner avses en enhet vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att investera medel till förmån för pensionsenheter eller för att bedriva verksamhet som understödjer sådan verksamhet som bedrivs av en annan enhet i koncernen.

Förfarande och deklaration

Tilläggs skatterapport

38 § Med tilläggs skatterapport avses en sådan rapport som ska lämnas enligt 8 kap. 2–11 §§.

Rapporterande enhet

39 § Med rapporterande enhet avses en enhet som lämnar tilläggs skatterapport.

Tilläggs skattedeklaration

40 § Med tilläggs skattedeklaration avses en sådan deklaration som ska lämnas enligt 8 kap. 12–14 §§.

Särskilda avgifter

41 § Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, rapportavgift och skattetillägg.

Övrigt

Lågbeskattad koncernenhet

42 § Med lågbeskattad koncernenhet avses

1. en koncernenhet som hör hemma i en lågbeskattad stat, eller
2. en koncernenhet som är statslös och som har en justerad vinst och en effektiv skattesats som är lägre än minimiskattesatsen.

Lågbeskattad stat

43 § Med lågbeskattad stat avses när det gäller en koncern, en stat där koncernen har en justerad vinst och en effektiv skattesats som är lägre än minimiskattesatsen.

Stat

44 § Med stat avses stat eller jurisdiktion.

3 kap. Beräkning av tilläggs skattebeloppet

Grundläggande bestämmelser om beräkning av tilläggs skattebelopp

Tilläggs skattebeloppet för en stat

1 § Tilläggs skattebeloppet för en stat är lika med koncernenheternas sammantagna överskjutande vinst multiplicerad med procentsatsen för tilläggs skatt för staten. Tillkommande tilläggs skattebelopp enligt 4 kap.

19–22 §§ ska läggas till och nationell tilläggsskatt ska dras ifrån enligt förutsättningar i 2 §.

Enheternas justerade resultat beräknas enligt 5–23 §§ och skattekostnaden beräknas enligt 24–37 §§.

2 § Tilläggsskattebeloppet för en utländsk stat ska minskas med nationell tilläggsskatt som ska betalas i den stat där enheten hör hemma.

Om den nationella tilläggsskatten för en medlemsstat i Europeiska unionen beräknats med utgångspunkt i IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002, alternativt moderföretagets allmänt erkända redovisningsstandard, ska något tilläggsskattebelopp inte beräknas.

Om nationell tilläggsskatt inte betalas inom fyra år efter utgången av det räkenskapsår då den förföll till betalning ska den nationella tilläggsskatten läggas till tilläggsskattebeloppet för staten, såsom tillkommande tilläggsskattebelopp enligt 4 kap. 20 §.

Tilläggsskattebeloppet för en koncernenhet

3 § Tilläggsskattebeloppet enligt 1–2 §§ ska fördelas på koncernenheterna i staten utifrån hur stor andel enhetens justerade vinst är av den justerade vinsten för samtliga koncernenheter i den staten som redovisar justerad vinst. Ingen del av tilläggsskattebeloppet ska fördelas till koncernenheter som visar justerad förlust.

Om tilläggsskattebeloppet för staten består endast av tillkommande tilläggsskattebelopp enligt 4 kap. 19–22 §§ och det inte finns någon justerad vinst i staten under räkenskapsåret ska tilläggsskatten fördelas på koncernenheterna i staten utifrån deras justerade vinst under de räkenskapsår som omräkningen avser. Till en koncernenhet ska då hänföras vad som motsvarar dess andel av den totala vinsten i staten.

Statslösa koncernenheter

4 § För en statslös koncernenhet ska såväl den effektiva skattesatsen som tilläggsskattebeloppet beräknas separat.

Beräkning av det justerade resultatet

Grundläggande bestämmelse om det justerade resultatet

5 § En koncernenhets justerade resultat är det resultat som enheten skulle ha redovisat om den upprättat räkenskaper med ledning av de redovisningsprinciper som tillämpas i moderföretagets konsoliderade årsredovisning och justerat resultatet enligt 11–23 §§.

Det justerade resultatet ska beräknas utan hänsyn till elimineringar för koncerninterna transaktioner.

Moderföretaget upprättar inte koncernredovisning

6 § Om ett moderföretag inte upprättar koncernredovisning ska resultatet i stället beräknas utifrån den redovisning som skulle ha upprättats enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard med motsvarande justeringar som anges i 5 §.

Resultatet får i stället beräknas utifrån en godkänd redovisningsstandard om resultatet justeras när det krävs för att skillnaderna i redovisningsprinciper inte ska leda till en betydande snedvridning av konkurrensen.

Moderföretaget upprättar inte koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard

7 § Om ett moderföretag inte upprättar sin koncernredovisning enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard ska resultatet justeras så att det inte påverkas av de skillnader i redovisningsprinciper som finns mellan en sådan redovisningsstandard och den som moderföretaget tillämpar, om det krävs för att skillnaderna inte ska leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Nationell tilläggsskatt

8 § För nationell tilläggsskatt får det justerade resultatet för koncernenheter i den staten fastställas i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard som skiljer sig från den som används i moderföretagets årsredovisning. I fråga om en godkänd redovisningsstandard gäller det bara under förutsättning att resultatet justeras för att undvika en betydande snedvridning av konkurrensen.

Snedvridning av konkurrensen

9 § En betydande snedvridning av konkurrensen ska, vid tillämpningen av 6 § andra stycket samt 7 och 8 §§, anses uppstå om tillämpningen av en särskild princip eller ett särskilt förfarande enligt en uppsättning allmänt godtagbara redovisningsstandarder, vid en jämförelse med IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002, leder till sammantagna skillnader avseende intäkter eller kostnader under ett räkenskapsår som uppgår till mer än 75 miljoner euro.

Alternativregel för beräkning av det justerade resultatet

10 § Beräkningen av det justerade resultatet enligt 5 § får i stället utgå från en annan allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard om

1. det inte är rimligt att bestämma resultatet med ledning av moderföretagets redovisningsprinciper,
2. enheten upprättar sina räkenskaper enligt dessa alternativa principer,
3. uppgifter i redovisningen är tillförlitliga, och
4. resultatet justeras om det i förhållande till resultatet enligt 5 § ger permanenta skillnader som överstiger en miljon euro till följd av tillämpningen av en redovisningsprincip eller en enskild redovisningsstandard.

Nettoskattekostnad

11 § Resultatet ska justeras så att det inte påverkas av nettoskattekostnaderna.

Med nettoskattekostnaderna avses nettoposten av följande:

1. Aktuella och uppskjutna skatter som avser inkomstskatt, vilket innefattar inkomstskatter avseende inkomster som är undantagna vid beräkningen av det justerade resultatet.

2. Uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till en förlust under året.

3. Upplupna kostnader som avser tilläggsskatt.

4. Upplupna kostnader som avser icke kvalificerat imputationsbelopp.

Undantagna utdelningar

12 § Undantagna utdelningar ska inte tas med i det justerade resultatet.

Med undantagna utdelningar avses utdelning eller annan värdeöverföring som har sin grund i ägarintressen om det inte är ett portföljinnehav och koncernenheten som uppbär utdelningen i ekonomisk mening har ägt andelarna mindre än ett år vid utdelning eller värdeöverföring.

En utdelning eller värdeöverföring är heller inte undantagen om den lämnas av en investeringsenhet och omfattas av ett val enligt 7 kap. 41 §.

Undantagen vinst eller förlust avseende ägarintressen

13 § Vinster och förluster som ingår i enhetens redovisade vinst eller förlust ska inte tas med i det justerade resultatet i följande fall:

1. Om de beror på ändringar i det verkliga värdet på ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav.

2. Om de avser ägarintresse som redovisas enligt kapitalandelsmetoden.

3. Om de är vinst eller förlust vid avyttring av ett ägarintresse som inte utgör ett portföljinnehav.

Omvärdering av materiella anläggningstillgångar

14 § Det redovisade resultatet ska justeras med ett belopp som motsvarar en redovisad värdeförändring på materiella anläggningstillgångar om

1. tillgången i redovisningen omvärderas till sitt verkliga värde,

2. värdeförändringen redovisas mot eget kapital, och

3. därefter inte påverkar resultaträkningen.

Asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta

15 § Resultatet ska justeras för vinst eller förlust i utländsk valuta för en koncernenhet vars funktionella valuta och beskattningsvaluta skiljer sig åt. Justering ska göras om vinsten eller förlusten

1. ingår i koncernenhetens beskattningsbara vinst eller förlust och är hänförlig till fluktuationer mellan den funktionella valutan och beskattningsvalutan,

2. ingår i koncernenhetens redovisade nettoresultat och är hänförlig till fluktuationer mellan den funktionella valutan och beskattningsvalutan,

3. ingår i koncernenhetens redovisade nettoresultat och är hänförlig till fluktuationer mellan koncernenhetens tredje utländska valuta och den funktionella valutan, eller

4. kan hänföras till fluktuationer mellan en tredje utländsk valuta och beskattningsvalutan, oavsett om vinsten eller förlusten i en tredje utländsk valuta ingår i den beskattningsbara inkomsten eller inte.

Den funktionella valutan är den som används för att fastställa enhetens redovisade resultat och beskattningsvalutan är den som används för att fastställa koncernenhetens beskattningsbara inkomst.

Mutor och böter

16 § Kostnader som enligt reglerna i den stat där koncernenheten eller moderföretaget hör hemma är olagliga, såsom mutor och olagliga provisioner, ska inte tas med i det justerade resultatet.

Vad som sägs i första stycket gäller även för böter och sanktioner, om ett bötes- eller sanktionsbelopp som belastat resultatet för räkenskapsåret uppgår till vad som motsvarar 50 000 euro i koncernenhetens funktionella valuta.

Fel under tidigare perioder och byte av redovisningsprinciper

17 § Om fel som påverkat tidigare års redovisade resultat och som avser en post som ingår i det justerade resultatet har korrigerats genom en justering direkt mot eget kapital ska det justerade resultatet ökas eller minskas med motsvarande den del av korrigeringsbeloppet som inte redovisats i resultaträkningen.

Detta gäller dock inte om en sådan korrigeringspost resulterat i en väsentlig minskning av en sådan skuld avseende medräknade skatter som avses i 4 kap. 24 § andra stycket.

Vad som sägs i första stycket gäller också om en sådan korrigeringspost som uppstått till följd av byte av redovisningsprinciper eller policy redovisats direkt mot eget kapital och den avser en post som ingår i det justerade resultatet.

Pensionskostnader

18 § Resultatet ska justeras så att det inte påverkas av en kostnad som avser förändring i värdet hos en pensionsskuld och motsvarande belopp inte överförs till en pensionsenhet under räkenskapsåret. Detta gäller dock bara för pension som tryggas genom överföring till en pensionsenhet.

Armlängdsprincipen

19 § Resultatet ska justeras enligt följande:

1. En transaktion mellan koncernenheter i olika stater ska redovisas till samma belopp hos båda enheterna och enligt armlängdsprincipen.

2. En förlust vid försäljning eller annan överföring av en tillgång mellan två koncernenheter i samma stat som inte redovisats enligt armlängdsprincipen ska justeras utifrån denna princip om förlusten ingår i det redovisade resultatet.

Armlängdsprincipen innebär i denna bestämmelse att en transaktion mellan koncernenheter ska redovisas utifrån de villkor som skulle ha gällt mellan oberoende företag för motsvarande transaktion under jämförbara omständigheter.

Kvalificerade skattetillgodohavanden

20 § Kvalificerade skattetillgodohavanden ska tas upp som en intäkt vid beräkningen av det justerade resultatet. Icke-kvalificerade skattetillgodohavanden ska inte tas upp som intäkt.

Finansieringskonstruktion

21 § Kostnader som är hänförliga till en finansieringskonstruktion genom vilken en eller flera koncernenheter ger tillgodohavanden till eller på annat sätt gör investeringar i en eller flera andra sådana koncernenheter (koncernintern finansieringskonstruktion) ska inte beaktas vid beräkningen av det justerade resultatet för en koncernenhet om

1. koncernenheten hör hemma i en lågbeskattad stat eller en stat som skulle ha varit det om kostnaden inte hade belastat koncernenheten,

2. det rimligen kan bedömas att den koncerninterna finansieringskonstruktionen kommer att öka koncernhetens kostnader under den tid finansieringskonstruktionen tillämpas utan att detta leder till en motsvarande ökning av den beskattningsbara inkomsten för den koncernenhet som ger krediten, och

3. den motpart som ger krediten hör hemma i en stat som inte är lågbeskattad stat eller skulle ha varit det om de intäkter som är förbundna med kreditkostnaden inte tillfallit motparten.

Försäkringsbolag

22 § Ett försäkringsbolag ska från beräkningen av det justerade resultatet dra av belopp som överförs till försäkringstagarna och som avser skatt som enheten betalar på avkastning till försäkringstagarna.

I det justerade resultatet ska ett försäkringsbolag ta med eventuell avkastning till försäkringstagarna som inte återspeglas i dess redovisning av nettovinst eller nettoförlust i den mån motsvarande ökning eller minskning av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av nettovinst eller nettoförlust.

Övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål

23 § Alla belopp som redovisas som en minskning av eget kapital och som är resultat av fördelning med avseende på ett instrument som emitterats av koncernenheten i enlighet med tillsyns- eller regleringskrav (övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål) ska behandlas som en kostnad vid beräkningen av det justerade resultatet.

Alla belopp som redovisas som en ökning av det egna kapitalet och som är resultatet av utdelning som avser övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål ska ingå i beräkningen av det justerade resultatet för den enhet som innehar instrumentet.

Justerad skattekostnad för beräkning av den effektiva skattesatsen*Utgångspunkten för beräkningen av den justerade skattekostnaden*

24 § Beräkningen av den justerade skattekostnaden ska utgå från den redovisning som används vid beräkning av det justerade resultatet enligt 5–9 §§. Den justerade skattekostnaden är summan av de redovisade

aktuella skattekostnaderna efter justeringar, nettobeloppet av uppskjuten skatt efter justeringar (det uppskjutna skattejusteringsbeloppet) samt nettoförändringen av skatter som redovisas direkt mot eget kapital till den del de hänför sig till intäkter eller kostnader som ingår i det justerade resultatet och som är föremål för skatt enligt lokala skatteregler.

Justeringsbestämmelser

25 § Vilka skatter som ska tas med vid beräkningen av den justerade skattekostnaden framgår av 26–28 §§. Vid beräkningen ska de redovisade aktuella skattekostnaderna justeras enligt 29–30 §§, och det uppskjutna skattejusteringsbeloppet bestämmas enligt 31–34 §§.

Vid beräkningen ska justering bara göras en gång även om flera bestämmelser skulle kunna gälla för samma skattebelopp.

Medräknade skatter

26 § Vid beräkning av den justerade skattekostnaden ska följande skatter räknas med:

1. Skatt som redovisas i enhetens räkenskaper och som avser koncernenhetens intäkter eller vinster eller dess andel av intäkter eller vinster i annan koncernenhet som den har ett ägarintresse i.

2. Skatt på utdelad vinst och utdelning på vinstmedel som bedömts ha delats ut samt skatt på andra kostnader än rörelsekostnader som tas ut enligt ett berättigat utdelningsskattesystem.

3. Skatt som påförs i stället för allmänt tillämplig bolagsskatt.

4. Skatt som tas ut med hänvisning till balanserade vinstmedel och eget kapital, vilket innefattar flerkomponentsskatter som baseras på intäkter och eget kapital.

27 § Vid beräkning av den justerade skattekostnaden ska följande skatter inte räknas med:

1. Tilläggsskatt.

2. Ett icke kvalificerat imputationsbelopp.

3. Skatter som betalas av ett försäkringsbolag i samband med avkastning till försäkringstagare.

28 § Skatter som tagits med i enhetens redovisning och som avser nettovinst eller nettoförlust som är hänförlig till avyttring av materiella anläggningstillgångar ska, om koncernen valt att tillämpa bestämmelsen i 4 kap. 9 §, inte räknas med i den justerade skattekostnaden för det år som valet görs.

Justeringar avseende aktuell skatt

29 § Till den aktuella skattekostnaden ska läggas skatt som ska räknas med enligt följande:

1. Skatt som redovisats som en kostnad som påverkar resultatet före skatt.

2. Skatt som avser uppskjutna skattefordringar som koncernen valt att hantera enligt 4 kap. 14 § första stycket.

3. Belopp som avser betalning under räkenskapsåret av skatt som tidigare är inte redovisats som skattekostnad för att skattesituationen då var osäker.

4. Belopp som avser tillgodohavande eller återbetalning om det är ett kvalificerat skattetillgodohavande och beloppet har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.

30 § Den aktuella skattekostnaden ska minskas med följande:

1. Aktuell skattekostnad som avser intäkter som inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet.

2. Skattekostnad som avser tillgodohavande eller återbetalning om det är ett icke kvalificerat skattetillgodohavande och som inte har minskat den aktuella skattekostnaden i räkenskaperna.

3. Skatt som återbetalats till eller tillgodoräknats en koncernenhet, som inte behandlats som en justering av skattekostnaderna i räkenskaperna och som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande.

4. Aktuell skatt som är hänförlig till en osäker skattesituation.

5. Aktuella skattekostnader som inte förväntas bli betalda inom tre år från räkenskapsårets utgång.

Det uppskjutna skattejusteringsbeloppet

31 § Den nettopost som visar räkenskapsårets förändring i uppskjutna skatteskulder och skattefordringar ska användas vid beräkningen av det uppskjutna skattejusteringsbeloppet om den är lika med eller lägre än minimiskattesatsen. Den ska justeras om den nationella skattesats som använts vid beräkningen är högre än minimiskattesatsen. Nettoposten ska i sådana fall beräknas genom att skatten multipliceras med minimiskattesatsen.

Om en uppskjuten skattefordran avseende årets förlust inte redovisats för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda, ska ett belopp som motsvarar den del av förlusten som inte redovisas som en fordran minska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet.

32 § Om en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en koncernenhets justerade förlust har beräknats utifrån en skattesats som understiger minimiskattesatsen, får den i stället tas upp till det värde den har om den beräknas med ledning av minimiskattesatsen, om den som ska betala tilläggsskatt kan visa att den uppskjutna skattefordran är hänförlig till en justerad förlust.

33 § Följande ska läggas till vid beräkningen:

1. Belopp som avser betalning av en uppskjuten skatteskuld som inte tillåtit påverka det justerade resultatet tidigare räkenskapsår men som betalats under det aktuella räkenskapsåret.

2. Belopp som avses i 34 § 2–4 som betalats under året.

34 § Följande ska tas bort vid beräkningen:

1. Skattekostnad som är hänförlig till poster som inte ingår i beräkningen av det justerade resultatet.

2. Skatt som är hänförlig till en osäker skatteposition.

3. Skatt som avser utdelning från en koncernenhet.

4. Uppskjutna skatteskulder som avses i 4 kap. 18 § som koncernen enligt den bestämmelsen valt att inte ta med i det uppskjutna skattejusteringsbeloppet för räkenskapsåret.

5. Effekter som uppstår när värdet på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i räkenskaperna ändras.

6. Effekter som uppstår till följd av att den nationella skattesatsen ändras.

7. Skatteeffekter som uppstår till följd av att skattereduktion beviljas eller att ett reduktionsbelopp utnyttjas.

Tidsgräns för uppskjutna skatteskulder

35 § Om en uppskjuten skatteskuld som påverkat koncernenhetens justerade skattekostnad inte återförs, betalas eller regleras på annat sätt senast vid utgången av det femte året från det att den först redovisades i räkenskaperna ska de justerade skattekostnaderna för det året då skulden först redovisades minskas med ett belopp som motsvarar den del av skulden som kvarstår.

I 4 kap. 19–22 §§ anges hur tillkommande tilläggsskattebelopp ska behandlas.

36 § Vad som sägs i 35 § gäller inte om skatteskulden avser

1. materiella tillgångar,
2. licenser eller liknande tillgångar som gäller i förhållande till en offentlig förvaltning och ger rätt att använda fast egendom eller nyttja en naturresurs, om nyttjandet medför betydande investeringar i materiella tillgångar,
3. forskning och utveckling,
4. avveckling och sanering,
5. orealiserade nettovinster vid redovisning till verkligt värde,
6. nettovinster som beror på valutafluktuationer i utländsk valuta,
7. försäkringsreserver och förutbetalda anskaffningskostnader för försäkringsavtal,
8. vinster från försäljning av materiella anläggningstillgångar i samma stat som koncernenheten och som återinvesteras i materiella anläggningstillgångar i samma stat, eller
9. ytterligare belopp som lagts till som en följd av förändring av redovisningsprincipen med avseende på de poster som avses i 1–8.

Tilläggsskattebelopp när det inte redovisas vinst

37 § Om enheterna i en stat sammantaget inte redovisar någon justerad nettovinst och deras justerade skattekostnader är ett negativt belopp som är lägre än ett belopp som beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen, ska skillnaden mellan detta belopp och de justerade skattekostnaderna behandlas som ett tillkommande tilläggsskattebelopp.

I 4 kap. 19–22 §§ anges hur tillkommande tilläggsskattebelopp ska behandlas.

4 kap. Val, tillkommande tilläggsskattebelopp och justering av skattekostnad

Vad kapitlet innehåller

- 1 §** I detta kapitel finns bestämmelser om
- de val som kan göras i fråga om beräkning av tilläggsskattebelopp, justerat resultat och skattekostnad (2–18 §§),
 - tillkommande tilläggsskattebelopp (19–23 §§), och
 - justering av skattekostnad (24–28 §§).
- Förfarandebestämmelser som gäller för val finns i 10 kap. 5–9 §§.

Val

Aktiebaserad ersättning

2 § Den rapporterade enheten får välja att vid beräkningen av det justerade resultatet ersätta den kostnad för en aktiebaserad ersättning som redovisats i räkenskaperna med motsvarande skattemässiga kostnad. Då gäller bestämmelserna i 3–6 §§.

3 § Om instrument som är hänförliga till aktiebaserad ersättning inte utnyttjats ska resultatet justeras och det redovisade ersättningsbeloppet återföras för det räkenskapsår som möjligheten att utnyttja instrumenten löpte ut.

4 § Om en del av kostnaden för den aktiebaserade ersättningen har redovisats före det räkenskapsår som valet görs ska resultatet för det år valet görs under vissa förutsättningar justeras. Det justerade resultatet ska då minskas med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det belopp som har dragits av vid beräkningen av det justerade resultatet för tidigare år och det belopp som skulle ha dragits av, om valet gjorts för det tidigare räkenskapsåret.

5 § Ett val ska gälla för samtliga koncernenheter i en stat under det räkenskapsår det avser.

6 § Om valet återkallas ska den del av det belopp som tidigare dragits av från det justerade resultatet och som överstiger den upplupna kostnaden läggas till det justerade resultatet för det räkenskapsår då återkallelsen sker. Detta gäller för belopp som avser ersättning som inte betalats ut.

Tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde

7 § Den rapporterade enheten får välja att beräkna det justerade resultatet för tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde enligt realisationsprincipen. Då ska vinst eller förlust som beror på redovisning till verkligt värde elimineras.

Det värde som ska ligga till grund för beräkningen av det justerade resultatet ska vara det redovisade värdet när tillgången förvärvades eller skulden uppstod. Om valet att beräkna det justerade resultatet enligt första stycket görs för ett senare räkenskapsår än det då tillgången förvärvades

eller skulden uppstod ska anskaffningsvärdet i stället vara värdet på den första dagen under detta beskattningsår. Bilaga 5

8 § Ett val enligt 7 § ska gälla för samtliga koncernenheter i en stat. Valet gäller samtliga tillgångar som redovisas till verkligt värde men får dock begränsas till att gälla materiella tillgångar eller investeringsenheter.

Återkallas valet ska ett belopp som motsvarar skillnaden mellan tillgångens eller skuldens verkliga värde och dess redovisade värde den första dagen på det räkenskapsår som valet återkallas återföras vid beräkningen av det justerade resultatet.

Vinst vid försäljning av fast egendom

9 § Den rapporterade enheten får välja att behandla vinst eller förlust vid avyttring av fast egendom på det sätt som framgår av 10 § om

1. fastigheten finns i den stat där koncernenheten som avyttrar den hör hemma,
2. förvärvaren inte är en annan koncernenhet, och
3. den enhet som utnyttjar vinsten eller förlusten för kvittning hör hemma i samma stat som den koncernenhet som avyttrat fastigheten med vinst.

10 § Nettovinsten får avräknas mot en annan koncernenhets nettoförlust vid en försäljning som avses i 9 § under räkenskapsåret eller de fyra år som föregår detta (femårsperioden). Nettovinsten ska först avräknas mot förlust som uppstått under femårsperiodens första räkenskapsår. Återstående vinst ska avräknas mot förluster senare år under femårsperioden.

Om det återstår vinst efter att den kvittats mot förluster enligt första stycket ska vinsten fördelas jämnt över femårsperioden. Vinsten ska hänföras till de koncernenheter i staten som gjort sådana vinster som avses i 9 § under det räkenskapsår valet gjorts och fördelas proportionellt utifrån koncernenhetens vinst i förhållande till motsvarande nettovinster för alla koncernenheter i staten.

Om ingen koncernenhet har gjort någon vinst som avses 9 § under det räkenskapsår valet gjorts ska det återstående beloppet fördelas lika mellan koncernenheterna i staten och fördelas jämnt över femårsperioden.

11 § Val enligt 9 § ska göras varje år. Den tilläggsskatt som tillkommer ska behandlas enligt 20 §.

Transaktioner mellan koncernenheter

12 § Den rapporterade enheten får välja att eliminera effekter som avser intäkt, kostnad, vinst eller förlust från transaktioner mellan koncernenheter som hör hemma i samma stat och ingår i en grupp för konsolidering av skatt.

Under det år valet görs eller återkallas ska justeringar göras utifrån vad som är lämpligt, så att justerad vinst eller förlust inte beaktas mer än en gång eller utelämnas.

Alternativregel för uppskjuten skattefordran

13 § Om det justerade resultatet för enheterna i en stat är en förlust får den rapporterande enheten välja att beräkna en särskild uppskjuten skattefordran för räkenskapsåret i stället för att tillämpa 3 kap. 31–35 §§. En sådan fordran beräknas genom att den justerade förlusten multipliceras med minimiskattesatsen.

14 § Den särskilda uppskjutna skattefordran får till den del den inte använts överföras till efterföljande räkenskapsår och ska läggas samman med motsvarande fordringar under dessa år.

Skattefordran ska användas det räkenskapsår det i staten finns en justerad vinst som uppgår till ett belopp som motsvarar den justerade nettointäkten multiplicerad med minimiskattesatsen eller, om det är lägre, det belopp som den uppskjutna skattefordran uppgår till.

15 § Om koncernen återkallar valet och inte längre ska beräkna en särskild skattefordran ska den minskas till noll med verkan från den första dagen på det räkenskapsår då valet återkallas.

16 § Alternativregeln i 13 § får inte användas i en stat som tillämpar ett berättigat utdelningsskattesystem.

17 § Om en delägarbeskattad enhet som är moderföretag väljer att tillämpa alternativregeln i 13 § ska den justerade förlusten som avser en särskild uppskjuten skattefordran beräknas utifrån enhetens justerade förlust, efter de justeringar som avses i 7 kap. 14 §.

Uppskjuten skatteskuld

18 § Den rapporterande enheten kan välja att vid beräkningen av den justerade skattekostnaden inte beakta en uppskjuten skatteskuld som inte förväntas bli reglerad inom den tid som anges i 3 kap. 35 §.

Tillkommande tilläggsskattebelopp

19 § Följande bestämmelser kan medföra att tilläggsskattebeloppet för tidigare räkenskapsår måste räknas om:

- 3 kap. 2 § om nationell tilläggsskatt.
- 3 kap. 35 § om uppskjuten skatteskuld.
- 3 kap. 37 § om tilläggsskatt när det inte redovisas vinst.
- 9 § om val avseende fast egendom.
- 24 § andra stycket om justering av skattekostnad.
- 28 § om belopp som läggs till skattekostnaden.

20 § Av 3 kap. 1 § framgår att ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska läggas till tilläggsskattebeloppet för det innevarande året.

Vad som sägs i 3 kap. om beräkningen av tilläggsskattebelopp gäller även för tillkommande tilläggsskattebelopp.

21 § Om tillkommande tilläggsskattebelopp fördelas till koncernenheter i en stat som inte har någon justerad nettovinst ska de vid beräkningen av

moderenhetens ägarintressen enligt 6 kap. 4 § anses ha en justerad vinst som motsvarar det tilläggsskattebelopp som fördelats på dem dividerat med minimiskattesatsen.

22 § Tillkommande tilläggsskattebelopp enligt 3 kap. 37 § ska fördelas på koncernenheter i staten med justerade skattekostnader som

1. understiger noll, och
2. understiger det justerade resultatet multiplicerat med minimiskattesatsen.

Tillkommande tilläggsskattebelopp ska fördelas proportionellt. Det belopp som ska hänföras till respektive enhet fås genom att den justerade skattekostnaden för enheten dras av från dess justerade resultat multiplicerat med minimiskattesatsen.

En koncernenhet ska vid beräkningen av moderenhetens ägar-intressen enligt 6 kap. 4 § anses ha en justerad vinst som motsvarar det tilläggsskattebelopp som fördelats på den dividerat med minimiskattesatsen.

23 § Om tillkommande tilläggsskatt fördelas till en koncernenhet enligt 20 eller 22 §§ ska enheten anses vara lågbeskattad.

Justering av skattekostnad

24 § Om en koncernenhet justerar sin kostnad för medräknade skatter i räkenskaperna för ett tidigare räkenskapsår ska den justerade skattekostnaden inte ändras för det tidigare året, utan motsvarande belopp ska påverka den justerade skattekostnaden för det innevarande räkenskapsåret.

Om en sådan justering innebär att skattekostnaden minskar ska dock den effektiva skattesatsen och tilläggsskattebeloppet räknas om för justeringsåret och de efterföljande år som påverkas. Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska hanteras enligt 20 §.

25 § Den rapporterade enheten kan välja att låta en oväsentlig minskning av skattekostnaden för medräknade skatter påverka det innevarande året i stället för justeringsåret.

En minskning av skattekostnaden är oväsentlig om minskningarna sammantaget understiger en miljon euro.

26 § Om skattesatsen i staten sänks så att den understiger minimiskattesatsen och det leder till att den uppskjutna skattekostnaden förändras ska ett belopp som motsvarar förändringen behandlas enligt 24 §.

27 § Om en uppskjuten skattekostnad har beräknats med ledning av en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen och den tillämpliga skatten höjs, ska den uppskjutna skattekostnad som följer av en sådan ökning behandlas enligt 24 § det räkenskapsår då skatten betalas.

Justeringen enligt första stycket får inte överstiga ett belopp som motsvarar den uppskjutna skattekostnaden beräknad enligt minimiskattesatsen.

28 § Om mer än en miljon euro i en koncernenhets aktuella skattekostnad som ingår i de medräknade skatterna inte betalas inom tre år från räkenskapsårets utgång ska tilläggsskattebeloppet räknas om och de belopp som är obetalda tas bort från skattekostnaden. Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska hanteras enligt 20 §.

5 kap. Undantag

Vad kapitlet innehåller

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- substansbelopp (2–11 §§),
- undantag för verksamhet av begränsad betydelse (12–14 §§), och
- undantag för internationell sjöfartsverksamhet (15–19 §§).

Substansbelopp

Grundläggande bestämmelse om substansbelopp

2 § Av 2 kap. 18 § framgår att substansbeloppet får påverka den överskjutande vinsten. Substansbeloppet är summan av personalkostnader enligt 3 § och ett belopp som avser materiella anläggningstillgångar enligt 4 § för samtliga koncernenheter som hör hemma i en stat, utom investeringsenheter.

Personalkostnader

3 § Personalkostnader för en koncernenhet är fem procent av kostnaderna för anställda och oberoende uppdragstagare som arbetar i enheten i den stat där den hör hemma. Arbetet ska utföras under koncernens ledning och kontroll i enhetens ordinarie verksamhet.

Följande ska inte ingå i beräkningen

1. personalkostnader som lagts till balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som avses i 4 §, och
2. personalkostnader som är hänförliga verksamhet som avses i 15 §.

Materiella anläggningstillgångar

4 § Beloppet för materiella anläggningstillgångar för en koncernenhet är fem procent av balansvärdet på sådana tillgångar i den stat där koncernenheten hör hemma. Som materiella anläggningstillgångar behandlas också följande tillgångar om de finns i eller kan hänföras till samma stat

1. naturresurser,
2. leasetares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar som redovisas som tillgång i balansräkningen, och
3. en licens eller ett liknande arrangemang från en offentlig förvaltning som gäller rätten att använda fast egendom eller att utnyttja naturresurser som medför betydande investeringar i materiella anläggningstillgångar.

Följande ska inte ingå i beräkningen

1. balansvärdet på fast egendom och byggnader som innehas för försäljning, leasing eller investeringar, och

2. balansvärdet på materiella anläggningstillgångar som används i Bilaga 5 verksamhet som avses i 15 §.

5 § Med balansvärde avses genomsnittet av värdet vid räkenskapsårets ingång och utgång i moderföretagets koncernredovisning. Ackumulerade avskrivningar, nedskrivningar och substansminskning ska dras från värdet. Belopp som kan hänföras till balansering av personalkostnader ska läggas till värdet.

Fast driftställe

6 § För ett fast driftställe är personalkostnaderna enligt 3 § respektive de materiella anläggningstillgångarna enligt 4 § sådana kostnader och tillgångar som ingår i dess separata räkenskaper enligt 7 kap. 19–21 §§. Detta gäller under förutsättning att tillgångarna och personalen finns i samma stat som det fasta driftstället.

Personalkostnader och materiella anläggningstillgångar som hänför sig till ett fast driftställe enligt första stycket ska inte beaktas vid beräkningen enligt 3 och 4 §§ för huvudenheten.

Om ett fast driftställes inkomster helt eller delvis undantas från det redovisade respektive justerade resultatet i enlighet med 7 kap. 6 eller 16 §§ ska personalkostnader och materiella anläggningstillgångar hos det fasta driftstället undantas i motsvarande mån från beräkningen enligt 3 och 4 §§.

Delägarbeskattade enheter

7 § Om en delägarbeskattad enhets personalkostnader respektive materiella anläggningstillgångar inte kan hänföras till ett fast driftställe enligt 6 § ska de fördelas till den delägarbeskattade enhetens ägarenheter. Det gäller under förutsättning att tillgångarna och personalen finns i den stat där ägarenheten hör hemma.

Personalkostnaderna och värdet av de materiella anläggningstillgångarna ska fördelas i proportion till det belopp som fördelats på ägarenheterna i enlighet med 7 kap. 9 § andra stycket.

8 § Om den delägarbeskattade enheten är ett moderföretag ska personalkostnaderna respektive de materiella anläggningstillgångar som finns i den stat där enheten hör hemma fördelas till den delägarbeskattade enheten. Personalkostnaderna och värdet av tillgångarna ska sänkas i proportion till hur stor andel av den justerade vinsten som undantas från den delägarbeskattade enheten i enlighet med 7 kap. 12–13 §§.

9 § De personalkostnader och anläggningstillgångar för en delägarbeskattad enhet som inte omfattas av 7 eller 8 § ska undantas från koncernens beräkningar av substansbeloppet.

Statslösa enheter

10 § För en statslös koncernenhet ska substansbeloppet beräknas separat från andra koncernenheter.

Val att inte göra avdrag för substansbeloppet

11 § En rapporterande enhet kan välja att inte tillämpa avdraget för substansbeloppet.

Undantag för verksamhet av begränsad betydelse

12 § En rapporterande enhet kan välja att tillämpa ett undantag för verksamhet av begränsad betydelse. Tillägsskattebeloppet för en stat ska då anses vara noll om

1. den genomsnittliga intäkten för koncernenheterna i staten beräknad enligt 13 § första stycket är lägre än tio miljoner euro, och
2. det genomsnittliga justerade resultatet för staten beräknat enligt 13 § andra stycket är lägre än en miljon euro.

13 § Den genomsnittliga intäkten är genomsnittet av intäkterna för koncernenheterna under räkenskapsåret och de två föregående räkenskapsåren. Intäkterna ska justeras utifrån de bestämmelser i denna lag som påverkar hur stora intäkter som ska tas med i det justerade resultatet.

Det genomsnittliga justerade resultatet är genomsnittet av vinsterna minskat med förlusterna för koncernenheterna under räkenskapsåret och de två föregående räkenskapsåren. Vinsterna respektive förluster ska justeras utifrån de bestämmelser i denna lag som påverkar beräkningen av justerad vinst respektive förlust.

Om det för något av de två föregående räkenskapsåren inte finns koncernenheter med intäkt eller justerad förlust i staten ska det räkenskapsåret undantas från beräkningen.

14 § Bestämmelserna i 12–13 §§ ska inte tillämpas på statslösa koncernenheter eller på investeringsenheter. Sådana koncernenheters intäkter och justerade resultat ska undantas från beräkningen enligt 12–13 §§.

Undantag för internationell sjöfartsverksamhet

Resultat som inte ska tas med

15 § Vid beräkning av det justerade resultatet ska resultat från internationell sjöfart och verksamhet som kompletterar sådan verksamhet inte tas med om koncernenheten kan visa att den strategiska eller kommersiella förvaltningen av alla berörda fartyg faktiskt bedrivs inom den stat där enheten hör hemma.

Resultatet från sådan kompletterande verksamhet hos samtliga koncernenheter i staten får inte överstiga hälften av dessa koncernenheters resultat från internationell sjöfart.

Kostnader som inte ska tas med

16 § Kostnader som direkt kan hänföras till sådan verksamhet som avses i 15 § ska inte tas med vid beräkningen av det justerade resultatet. Det samma gäller för kostnader som uppstår till följd av sådan verksamhet även om kostnaderna inte direkt kan hänföras till intäkterna. Den andel av sådana indirekta kostnader som inte ska tas med ska beräknas genom att de undantagna intäkterna divideras med enhetens totala intäkter.

17 § Förlust i verksamhet som avses i 15 § ska räknas bort från det justerade resultatet.

Vad är resultat från internationell sjöfart?

18 § Om de inte avser transporter via inre vattenvägar inom den stat där koncernenheten hör hemma är resultatet från internationell sjöfart koncernenhetens nettoresultat från följande verksamheter:

1. Transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik oavsett om fartygen ägs, leasas eller på annat sätt står till enhetens förfogande.

2. Transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik inom ramen för arrangemang för charter med ankomst- och avgångstider.

3. Leasing av fartyg som ska användas för transport av passagerare eller gods i internationell trafik med charter, fullt utrustat, bemannat och försett med förnödenheter.

4. Leasing av fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik med charter av ett fartyg utan besättning eller kapten, till en annan koncernenhet.

5. Deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell operativ byrå för transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik.

6. Försäljning av fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik under förutsättning att fartygen hållits av enheten för användning under minst ett år.

Vad är resultat från kompletterande verksamhet?

19 § Resultat av verksamhet som kompletterar internationell sjöfartsverksamhet är koncernenhetens nettoresultat från följande verksamheter, under förutsättning att de huvudsakligen bedrivs i samband med transport av passagerare eller gods i internationell trafik:

1. Leasing av ett fartyg i form av charter av ett fartyg utan besättning eller kapten till ett annat rederi som inte är en koncernenhet, under förutsättning att chartern inte överstiger tre år.

2. Försäljning av biljetter som utfärdats av andra rederier för den inrikes delen av en internationell resa.

3. Leasing och korttidslagring av containrar eller förseningsavgift som avser sen återlämning av containrar.

4. Utförandet av tjänster till andra rederier som består i att ingenjörer, underhållspersonal, lasthanterare, cateringpersonal eller kundservicepersonal ställs till deras förfogande.

5. Avkastning på kapital om investeringen är en integrerad del av driften av fartyg i internationell trafik.

6 kap. Huvudregeln, kompletteringsregeln och nationell tilläggsskatt

Huvudregeln

Moderföretag

1 § Ett moderföretag ska betala den andel av en koncernenhets tilläggsskattebelopp som svarar mot moderföretagets direkta och indirekta ägarintressen i enhetens justerade vinst.

Om moderföretaget är lågbeskattat ska det betala tilläggsskatt som motsvarar hela tilläggsskattebeloppet för den egna enheten.

Mellanliggande moderenheter

2 § Vad som sägs om moderföretag i 1 § gäller även för en mellanliggande moderenhet om inte

1. enhetens moderföretag eller en annan mellanliggande moderenhet som har ett bestämmande inflytande över enheten omfattas av en huvudregel, eller

2. enhetens moderföretag är undantaget från att tillämpa huvudregeln och kompletteringsregeln enligt artikel 50 i rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattnivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen.

Delägda moderenheter

3 § Vad som sägs i 1 § gäller även för en delägd moderenhet om denna inte direkt eller indirekt helt ägs av en annan delägd moderenhet som omfattas av en huvudregel.

Beräkning av en moderenhets andel av tilläggsskattebeloppet

4 § En moderenhets andel av tilläggsskattebeloppet ska stå i proportion till dess andel av ägarintresset i den lågbeskattade koncernenhets justerade vinst.

Hur stor del av den justerade vinsten som ska hänföras till moderenheten respektive andra ägarintressen ska bestämmas utifrån principerna i moderföretagets koncernredovisning och enligt följande:

1. Den lågbeskattade koncernenhets nettovinst ska vara lika med dess justerade vinst.

2. Inkomster och utgifter i den lågbeskattade enheten ska konsolideras post för post.

3. Hela den justerade vinsten ska anses vara hänförlig till transaktioner med enheter som inte är koncernenheter.

4. Alla ägarintressen som inte direkt eller indirekt ägs av moderenheten ska anses tillhöra ägare som inte är koncernenheter.

Avräkning

5 § Från den andel av ett tilläggsskattebelopp som en moderenhet ska betala enligt 1–3 §§ ska den del av beloppet avräknas som ska betalas enligt en huvudregel av en annan moderenhet, som den förstnämnda moderenheten direkt eller indirekt äger. Högst ett belopp som svarar mot

den förstnämnda moderenhetens andel av tilläggsskattebeloppet får avräknas. Bilaga 5

Kompletteringsregeln

Kompletterande tilläggsskatt

6 § Om tillämpningen av en huvudregel inte leder till att samtliga tilläggsskattebelopp i koncernen tas ut i sin helhet ska i vissa fall kompletterande tilläggsskatt betalas enligt bestämmelserna i 7–11 §§.

Kompletteringsregeln ska inte tillämpas på investeringsenheter.

Kompletterande tilläggsskatt för svenska koncernenheter

7 § Svenska koncernenheter ska betala kompletterande tilläggsskatt om

1. moderföretaget inte omfattas av en huvudregel eller endast omfattas av en huvudregel i förhållande till lågbeskattade koncernenheter i andra stater än den där moderföretaget hör hemma, och

2. kompletterande tilläggsskatt allokeras till svenska koncernenheter enligt 9 §.

Underlaget för att allokera kompletterande tilläggsskatt

8 § Koncernens kompletterande tilläggsskatt är summan av samtliga koncernenheters tilläggsskattebelopp efter att följande justeringar gjorts för koncernenheterna:

1. Om moderföretagets alla ägarintressen i en lågbeskattad koncernenhet ägs genom moderenheter som samtliga omfattas av en huvudregel ska tilläggsskattebeloppet för den lågbeskattade koncernenheten anses vara noll.

2. Om någon moderenhet med ägarintressen i en lågbeskattad koncernenhet i annat fall omfattas av en huvudregel i förhållande till den lågbeskattade koncernenheten ska tilläggsskattebeloppet minskas med den andel som ska betalas enligt huvudregeln.

Allokering av kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter

9 § Svenska koncernenheter ska betala den del av koncernens kompletterande tilläggsskatt som svarar mot de svenska koncernenheternas andel av anställda och materiella tillgångar.

De svenska koncernenheternas andel beräknas genom att antalet anställda respektive det totala värdet på de materiella tillgångarna för dessa enheter divideras med motsvarande tal för samtliga stater som tillämpar en kompletteringsregel. Kvoten av antalet anställda respektive kvoten av materiella tillgångar ska därefter läggas samman och delas med två.

10 § Vid tillämpningen av 9 § gäller följande:

1. Med antalet anställda avses heltidsanställda, vilket innefattar uppdragstagare som deltar i den ordinarie verksamheten.

2. Med värdet av materiella tillgångar avses det bokförda nettovärdet.

3. Till fasta driftställen ska de materiella tillgångar hänföras som ingår i driftställets räkenskaper enligt 7 kap. 19–21 §§. Anställda ska hänföras till ett fast driftställe om lönekostnaderna redovisas i dess räkenskaper enligt

samma bestämmelser. Tillgångar och anställda som hänförs till ett fast driftställe ska inte samtidigt hänföras till huvudenheten.

4. Tillgångar och anställda som är hänförliga till en investeringsenhet ska inte beaktas.

5. Om anställda och bokfört nettovärde av materiella tillgångar i en delägarbeskattad enhet inte kan hänföras till ett fast driftställe ska de hänföras till de koncernenheter som hör hemma i den stat där den delägarbeskattade enheten bildades. I avsaknad av sådana koncernenheter ska de inte beaktas.

6. Om tilläggsskatt som tidigare har allokerats till koncern-enheter i en stat enligt kompletteringsregeln inte har tagits ut i sin helhet ska anställda och bokfört nettovärde av materiella tillgångar hänförliga till koncernenheter i den staten inte beaktas.

Fördelning av kompletterande tilläggsskatt mellan svenska koncernenheter

11 § Om mer än en svensk koncernenhet ska betala tilläggsskatt enligt 7 § ska tilläggsskatten fördelas mellan enheterna utifrån respektive enhets andel av anställda och materiella tillgångar i Sverige.

Tilläggsskatt ska endast fördelas till en koncernenhet som är ett fast driftställe om det inte finns någon annan svensk koncernenhet.

Undantag

12 § Den tilläggsskatt som ett moderföretag eller en mellanliggande moderenhet vars moderföretag är en undantagen enhet ska betala enligt 1–2 §§ avseende lågbeskattade svenska koncernenheter, inklusive den egna enheten, ska sänkas till noll under

1. de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet, och

2. de första fem åren som en koncern med samtliga koncernenheter i Sverige först omfattas av denna lag.

Femårsperioden enligt punkt 1 börjar löpa vid inledningen av det räkenskapsår då koncernen först omfattas av lagen.

13 § Om moderföretaget hör hemma i en stat utanför Europeiska unionen ska den kompletterande tilläggsskatten enligt 8 § sänkas till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet.

Femårsperioden börjar löpa vid inledningen av det räkenskapsår då koncernen först omfattas av lagen.

14 § En koncern ska anses vara i den inledande fasen av internationell verksamhet om den har koncernenheter i högst sex stater och summan av det bokförda nettovärdet av materiella tillgångar för alla koncernenheter i alla stater utom referensstaten inte överstiger 50 miljoner euro.

Med referensstat avses den stat där koncernenheterna redovisar det högsta totala värdet för materiella tillgångar under det räkenskapsår då koncernen först omfattas av denna lag.

Det totala värdet för materiella tillgångar i en stat är summan av de redovisade nettovärdena för alla materiella tillgångar för alla koncernenheter som hör hemma i den staten.

Nationell tilläggsskatt

15 § En mellanliggande moderenhet ska alltid betala den andel av en svensk koncernenhets tilläggsskattebelopp som svarar mot moderenhetens direkta och indirekta ägarintressen i enhetens justerade vinst, om inte moderenheten har ett svenskt moderföretag eller en annan svensk mellanliggande moderenhet har ett bestämmande inflytande över moderenheten.

Detsamma gäller en delägd moderenhet om den inte direkt eller indirekt helt ägs av en annan svensk delägd moderenhet.

Om en lågbeskattad svensk koncernenhet helt eller delvis ägs av en utländsk moderenhet ska koncernenheten betala hela tilläggsskattebeloppet för den egna enheten, om inte den utländska moderenheten i sin tur ägs av en eller flera svenska moderenheter som indirekt innehar alla ägarintressen i den lågbeskattade koncernenheten. I dessa fall är koncernenhetens moderenheter inte skattskyldiga för tilläggsskattebeloppet.

16 § För beräkning av andelen i 15 § första och andra stycket ska 4 § tillämpas och för avräkning av andra svenska moderenheters andelar ska 5 § tillämpas.

7 kap. Särskilda enheter

Vad kapitlet innehåller

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- delägarbeskattade enheter i 2–16 §§,
- fasta driftställen i 17–26 §§, och
- investeringsenheter i 27–45 §§.

Delägarbeskattade enheter

Delägarbeskattad enhet

2 § En enhet är delägarbeskattad till den del det är delägarna som ska betala inkomstskatt eller motsvarande annan skatt på dess intäkt, kostnad, vinst eller förlust enligt reglerna i den stat där enheten bildades.

3 § En enhet ska dock inte anses vara delägarbeskattad om den har hemvist i en annan stat och där omfattas av en skatt som avses i 3 kap. 26–28 §§ på sina intäkter eller sin vinst.

Skattetransparent enhet och omvänd hybridenhet

4 § En delägarbeskattad enhet är skattetransparent om och till den del staten där ägarna hör hemma behandlar enheten som delägarbeskattad för skatter som avses i 3 kap. 26–28 §§. Med det avses att intäkt, kostnad,

vinst eller förlust behandlas som om den hade en direkt koppling till eller direkt belastat enhetens direkta ägare i proportion till ägarintresset.

Om och till den del staten där ägarna hör hemma inte behandlar enheten som delägarbeskattad är den i stället en omvänd hybrid enhet.

Ett ägarintresse i en enhet eller ett fast driftställe ska behandlas som om det innehas genom en skattetransparent struktur om det innehas indirekt genom en kedja av skattetransparenta enheter.

Enheter som ska behandlas som delägarbeskattade

5 § En koncernenhet som inte har hemvist i någon stat och som inte omfattas av en skatt enligt 3 kap. 26–28 §§ eller nationell tilläggsskatt på grundval av sin plats för företagsledning, etableringsort eller liknande kriterier ska behandlas som en skattetransparent delägarbeskattad enhet med avseende på dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust, i den mån

1. dess ägare hör hemma i en stat där enheten behandlas som skattetransparent,

2. den inte har någon plats för affärsverksamhet i den stat där den bildades, och

3. intäkter, kostnader, vinst eller förlust inte kan hänföras till ett fast driftställe.

Fördelning av redovisad vinst och förlust

6 § Det redovisade resultatet för en delägarbeskattad enhet ska minskas med det belopp som kan fördelas till de ägare som inte är koncernenheter om det är ett direkt ägande eller ett indirekt ägande genom en kedja av skattetransparenta enheter.

Vad som nu sagts gäller inte för delägarbeskattade enheter som är moderföretag eller i det fall den delägarbeskattade enheten ägs direkt av moderföretaget eller indirekt genom en kedja av skattetransparenta enheter.

7 § Om en delägarbeskattad enhet bedriver verksamhet genom ett fast driftställe ska det redovisade resultatet som återstår efter minskning enligt 6 § fördelas till det fasta driftstället i enlighet med vad som anges i 19–24 §§.

8 § Det redovisade resultatet för en delägarbeskattad koncernenhet ska minskas med den nettovinst eller nettoförlust som fördelas på en annan koncernenhet.

9 § Det redovisade resultat som kvarstår efter minskning och fördelning enligt 6–7 §§ ska fördelas till enheten själv, om den är moderföretag eller en omvänd hybrid enhet.

I andra fall ska nettovinst eller nettoförlust fördelas till ägarenheter i enlighet med deras ägarintressen.

10 § Bedömningen enligt 7 och 9 §§ ska göras särskilt för varje enskilt ägarintresse.

11 § I de fall justerat resultat fördelas till en ägarenhet enligt 9 § andra stycket ska även skattekostnader enligt 3 kap. 26–28 §§ som redovisats i enhetens räkenskaper fördelas till ägarenheten enligt dess ägarintresse.

Justerat resultat för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag

12 § Den justerade vinsten för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag ska minskas med det belopp som kan fördelas till innehavaren av ett ägarintresse om

1. ägaren beskattas för inkomsten med en skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen och inkomsten hänförs till ett beskattningsår som avslutas senast tolv månader efter utgången av räkenskapsåret, eller

2. det rimligen kan förväntas att det sammanlagda beloppet av skatt enligt 3 kap. 26–28 §§ för moderföretaget och skatt som ägarna betalar på inkomsten från enheten inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret är lika med eller överstiger enhetens inkomst multiplicerat med minimiskattesatsen.

13 § Den justerade vinsten för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag ska också minskas med det belopp som kan fördelas till ett ägarintresse om ägaren är

1. en fysisk person som har hemvist i den stat där moderföretaget hör hemma och dennes ägarintressen ger rätt till högst fem procent av vinst och tillgångar i enheten, eller

2. en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsenhet som har hemvist i den stat där moderföretaget hör hemma och vars ägarintressen ger rätt till högst fem procent av vinst och tillgångar i enheten.

14 § Den justerade förlusten för en delägarbeskattad enhet som är moderföretag ska minskas med den del som kan fördelas till ett ägarintresse. Detta gäller dock bara i de fall ägaren får beakta förlusten vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten.

15 § Skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ ska minskas i proportion till minskningen av den justerade vinsten enligt 12–13 §§.

Fasta driftställen

16 § Vad som sägs i 12–15 §§ ska gälla för ett fast driftställe genom vilket en delägarbeskattad enhet som är moderföretag helt eller delvis bedriver sin verksamhet.

Det gäller också för ett fast driftställe genom vilket verksamheten i en skattetransparent enhet helt eller delvis bedrivs om moderföretagets ägarintressen i den skattetransparenta enheten innehas direkt eller genom en kedja av skattetransparenta enheter.

Fasta driftställen*Definitioner***17 §** Med fast driftställe avses

1. en plats för affärsverksamhet eller vad som kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet som finns i en stat där den behandlas som ett fast driftställe enligt ett gällande skatteavtal under förutsättning att en sådan stat beskattar de inkomster som kan hänföras till den enligt en bestämmelse liknande artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet,

2. om det inte finns något gällande skatteavtal, en plats för affärsverksamhet eller vad som kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet som finns i en stat som beskattar de inkomster som kan hänföras till en sådan plats för affärsverksamhet på nettobasis på ett liknande sätt som staten beskattar sina egna skattesubjekt,

3. om en stat inte har något system för beskattning av inkomster från bolag, en plats för affärsverksamhet eller vad som kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet som finns där den skulle behandlas som ett fast driftställe enligt OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet, under förutsättning att en sådan stat skulle ha haft rätt att beskatta de inkomster som skulle ha kunnat hänföras till platsen för affärsverksamhet enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet, eller

4. en plats för affärsverksamhet eller vad som kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet som inte anges i 1–3, genom vilken verksamhet bedrivs utanför den stat där enheten hör hemma, om en sådan stat undantar inkomster hänförliga till sådan verksamhet.

18 § Med huvudenhet avses en enhet som tar upp ett fast driftställes redovisade nettoresultat i sina räkenskaper.

Fördelning av redovisat nettoresultat mellan huvudenhet och fast driftställe

19 § För ett fast driftställe enligt 17 § 1–3 ska enhetens redovisade nettoresultat anses vara det resultat som framgår av dess separata räkenskaper.

Om det fasta driftstället saknar separata räkenskaper så ska dess nettoresultat vara det resultat som skulle ha framgått av dess separata räkenskaper, om sådana skulle ha upprättats på fristående basis och i enlighet med den redovisningsstandard som används i moderföretagets koncernredovisning.

20 § För ett fast driftställe enligt 17 § 1–2 ska nettoresultatet justeras så att det endast återspeglar de inkomster och utgifter som hänför sig till det fasta driftstället enligt tillämpligt skatteavtal eller nationell rätt i den stat där det fasta driftstället hör hemma, oavsett vilket belopp som är föremål för beskattning och vilket belopp som kan dras av som kostnader i denna stat.

21 § För ett fast driftställe enligt 17 § 3 ska nettoresultatet justeras för att endast återspegla de inkomster och utgifter som skulle ha hänförts till det

fasta driftstället enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet. Bilaga 5

22 § För ett fast driftställe enligt 17 § 4 ska nettoresultatet beräknas utifrån de inkomster som undantas från beskattning i den stat där huvudenheten hör hemma och de utgifter som inte får dras av i denna stat. Detta gäller endast inkomster och utgifter som hänför sig till verksamhet som bedrivs utanför den staten.

23 § Vid beräkningen av huvudenhetens justerade resultat ska ett fast driftställes nettoresultat inte beaktas utöver vad som anges i 24 §.

24 § Vid beräkningen av huvudenhetens justerade resultat ska en justerad förlust hos ett fast driftställe behandlas som en kostnad till den del förlusten behandlas som en kostnad i beräkningen av huvudenhetens beskattningsbara inkomst i den stat där den hör hemma. Detta gäller under förutsättning att förlusten inte kvittas mot någon inkomst som är föremål för beskattning både i den stat där huvudenheten hör hemma och där det fasta driftstället hör hemma.

Justerad vinst som därefter uppstår hos det fasta driftstället ska behandlas som justerad vinst hos huvudenheten i den mån den inte överstiger den justerade förlust som dessförinnan behandlades som en kostnad i beräkningen av det justerade resultatet hos huvudenheten.

Fördelning av medräknade skatter mellan huvudenhet och fast driftställe

25 § Skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till ett fast driftställe om den hänför sig till det justerade resultatet för det fasta driftstället.

26 § Om ett fast driftställes justerade vinst behandlas som en justerad vinst för huvudenheten i enlighet med 24 §, ska skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ som uppkommer i den stat där det fasta driftstället hör hemma och som har samband med sådan vinst behandlas som skattekostnad för huvudenheten. Detta gäller endast till den del beloppet inte överstiger vinsten multiplicerad med den högsta bolagsskattesatsen för inkomst i den stat där huvudenheten hör hemma.

Investeringsenheter

Definitioner

27 § Med investeringsenhet avses en investeringsfond eller ett fastighetsinvesteringsföretag.

28 § Med investeringsfond avses en enhet eller en konstruktion

1. som är utformad för gemensam förvaltning av ett antal investerares finansiella eller icke-finansiella tillgångar, av vilka vissa inte är förbundna med varandra,

2. som investerar i enlighet med en fastställd investeringspolicy,

3. som gör det möjligt för investerare att minska transaktions-, forsknings- och analyskostnaderna eller sprida riskerna kollektivt,

4. som huvudsakligen är utformad för att generera avkastning eller vinst på investeringar, eller skydd mot en särskild eller allmän händelse eller ett särskilt eller allmänt resultat,

5. vars investerare har rätt till avkastning från fondens tillgångar eller intäkter från dessa tillgångar, på grundval av deras respektive bidrag,

6. som omfattas av regelverket, inbegripet relevanta bestämmelser om penningtvätt och investerarskydd, för investeringsfonder i den stat där den är etablerad eller förvaltas, eller vars ledning omfattas av detta regelverk, och

7. som förvaltas av yrkesverksamma förvaltare av investerings-fonder för investerarnas räkning.

29 § Med fastighetsinvesteringsföretag avses en enhet med ett stort antal delägare som huvudsakligen innehar fast egendom och vars inkomst beskattas endast i ett led. Inkomsten ska beskattas senast ett år efter räkenskapsårets utgång antingen i enheten eller av delägarna.

30 § Med investeringsenhet avses vidare en enhet som till minst 95 procent ägs, direkt eller genom en kedja av sådana enheter, av en sådan enhet som avses i 28 eller 29 §§ och som uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver verksamhet för att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för ägarenheten.

31 § Med investeringsenhet avses också en enhet som till minst 85 procent av sitt värde ägs av en sådan enhet som avses i 28 eller 29 §§, under förutsättning att dess inkomst uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelningar eller kapitalvinster eller kapitalförluster som undantas från beräkningen av det justerade resultatet i enlighet med bestämmelserna i denna lag.

Beräkning av en investeringsenhets effektiva skattesats och tillägsskattebelopp

32 § Den effektiva skattesatsen och tillägsskattebeloppet för en investeringsenhet ska beräknas enligt 33–34 §§. Detta gäller under förutsättning att enheten inte är en skattetransparent enhet och att den rapporterade enheten inte har gjort ett val enligt 38 eller 41 §.

33 § Investeringsenhetens effektiva skattesats ska beräknas genom att den justerade skattekostnaden divideras med koncernens andel av investeringsenhetens justerade resultat.

Den effektiva skattesatsen ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen i den stat där investeringsenheten hör hemma. Om mer än en investeringsenhet hör hemma i samma stat ska skatter respektive andelar läggas samman för dessa enheter.

34 § Endast den del av den justerade skattekostnaden som är hänförlig till koncernens andel av justerad vinst och medräknade skatter som

fördelats på investeringsenheten i enlighet med 11 och 25–26 §§² ska beaktas vid beräkningen enligt 33 §. Medräknade upplupna skatter som inte kan hänföras till inkomster som ingår i koncernens andel av investeringsenhetens justerade vinst ska inte beaktas.

35 § Investeringsenhetens tilläggsskattebelopp ska beräknas genom att procentsatsen för tilläggsskatt multipliceras med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan koncernens andel i investeringsenhetens justerade vinst och substansbeloppet enligt 36 §.

Procentsatsen för tilläggsskatt för en investeringsenhet ska beräknas genom att den effektiva skattesatsen för enheten dras av från minimiskattesatsen, om beloppet är positivt.

Om mer än en investeringsenhet hör hemma i samma stat ska substansbeloppet respektive andelar läggas samman vid beräkningen.

36 § Investeringsenhetens substansbelopp ska beräknas enligt 5 kap. 2–9 §§. Personalkostnader för anställda och beloppet avseende materiella anläggningstillgångar ska inkluderas i beräkningen till den del de hänförs till koncernens andel av investeringsenhetens justerade vinst.

37 § Vid tillämpningen av 33–36 §§ ska koncernens andel av en investeringsenhetens justerade vinst motsvara moderföretagets andel i dess justerade vinst enligt 6 kap. 1 och 4 §§. Ågarintressen som är föremål för ett val enligt 38 eller 41 § ska inte beaktas vid beräkningen av andelen.

Val att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet

38 § En rapporterande enhet kan välja att behandla en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet som en skattetransparent enhet om ägarenheten

1. är skattskyldig i den stat där den hör hemma enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande system baserat på de årliga förändringarna i det verkliga värdet på dess ägarintressen i enheten, och

2. beskattas med en skattesats avseende enhetens inkomst som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

Med försäkringsinvesteringsenhet avses en enhet som skulle uppfylla definitionen av en investeringsfond enligt 28 § eller ett fastighetsinvesteringsföretag enligt 29 §, om den inte hade etablerats i förhållande till skyldigheter enligt ett försäkrings- eller livränteavtal, och helt ägs av en enhet som är föremål för lagstiftning avseende försäkringsbolag i den stat där den hör hemma.

39 § En koncernenhet som indirekt har ett ägarintresse i en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet via ett direkt ägarintresse i en annan sådan enhet ska anses vara skattskyldig enligt ett system för omvärdering till aktuellt marknadsvärde eller liknande system även avseende dess indirekta ägarintresse i den förstnämnda enheten, om

² Hänvisningen ska avse artikel 24. Endast artikel 24.1–2 och 24.7 är införda i detta lagförslag.

den omfattas av ett sådant system med avseende på dess direkta ägarintresse i den direkt ägda enheten.

40 § Om den rapporterande enheten återkallar valet ska resultatet av en avyttring av en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet tillgång eller skuld fastställas utifrån dess skäliga marknadsvärde vid ingången av det år då återkallelsen görs.

Val att tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod

41 § En rapporterande enhet kan välja att låta en ägarenhet tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod i förhållande till sitt ägarintresse i en investeringsenhet, om

1. ägarenheten inte är en investeringsenhet, och
2. ägarenheten rimligen kan förväntas bli föremål för skatt på utdelningar från investeringsenheten till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

42 § Enligt den beskattningsbara utdelningsmetoden gäller följande:

1. Utdelning och skönsmässigt uppskattad utdelning av en investeringsenhet justerade vinst ska inkluderas i den justerade vinsten för den ägarenhet som erhöll utdelningen.

2. Investeringsenhetens medräknade skatter ska inkluderas i den justerade vinsten och de medräknade och justerade skatterna för den ägarenhet som erhöll utdelningen, under förutsättning att de kan avräknas mot ägarenhetens skatteskuld till följd av investeringsenhetens utdelning.

3. Investeringsenhetens justerade vinst ska motsvara ägarenhetens andel av investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst enligt 43 § som uppkommit under det prövade året. Vid tillämpning av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

4. En investeringsenhet justerat resultat och den justerade skattekostnaden som kan hänföras till resultatet ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt de generella reglerna i denna lag och enligt 32–35 §§, med undantag för de medräknade skatter som avses i punkt 2.

43 § En investeringsenhet ej utdelade justerade nettovinst för det prövade året beräknas genom att investeringsenhetens justerade vinst för det året minskas med följande poster, i den mån beloppet inte understiger noll,

1. investeringsenhetens skatter enligt 3 kap. 26–28 §§,
2. utdelningar och skönsmässigt uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter under prövoperioden, i den mån dessa inte dragits av ett tidigare prövat år,
3. justerade förluster som uppstår under prövoperioden, i den mån dessa inte dragits av ett tidigare prövat år, och
4. investeringsförluster som förs framåt i tiden, i den mån dessa inte dragits av ett tidigare prövat år.

44 § Med skönsmässigt uppskattad utdelning avses att ett direkt eller indirekt ägarintresse i en investeringsenhet överförs till en enhet som inte tillhör koncernen. Beloppet ska vara lika med andelen av en ej utdelad justerad nettovinst hänförlig till sådant ägarintresse på dagen för en sådan överföring, utan hänsyn till den skönsmässigt uppskattade utdelningen.

Med det prövade året avses det tredje året som föregår räkenskapsåret.

Med prövoperiod avses den period som börjar den första dagen av det tredje året som föregår räkenskapsåret och som slutar den sista dagen av det redovisade räkenskapsåret.

45 § Om den rapporterade enheten återkallar valet ska investeringsenhetens justerade vinst motsvara ägarenhetens andel av investeringsenhetens ej utdelade justerade nettovinst för prövåret vid utgången av det räkenskapsår som föregår det räkenskapsår då återkallelsen görs. Vid tillämpning av 6 kap. ska tilläggsskattebeloppet för en lågbeskattad koncernenhet beräknas genom att sådan justerad vinst multipliceras med minimiskattesatsen.

8 kap. Deklaration, utredning och beslut

Vad kapitlet innehåller

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- tilläggsskatterapport i 2–11 §§,
- tilläggsskattedeklaration i 12–14 §§,
- formkrav i 15–16 §§,
- föreläggande i 17–21 §§,
- vitesföreläggande i 22 §,
- dokumentationsskyldighet i 23 §,
- revision i 24 §,
- beslut om tilläggsskatt i 25–28 §§, och
- omprövning i 29–31 §§.

Tilläggsskatterapport

Vem ska lämna tilläggsskatterapport?

2 § En koncernenhet ska lämna en tilläggsskatterapport till Skatteverket.

Om det i en koncern finns flera koncernenheter som är skyldiga att lämna en tilläggsskatterapport till Skatteverket, får de genom en anmälan till Skatteverket utse en att lämna rapporten för de övrigas räkning.

3 § En koncernenhet behöver inte lämna en tilläggsskatterapport, om

1. moderföretaget, eller en koncernenhet som moderföretaget har utsett, lämnar en tilläggsskatterapport som innehåller de uppgifter som anges i 4–7 §§ till skattemyndigheten i den stat där den hör hemma, och

2. Sverige har ett avtal om automatiskt utbyte av tilläggsskatterapporter med den stat där enheten som lämnar rapporten hör hemma.

Koncernenheten, eller den enhet som har utsetts, ska genom en anmälan underrätta Skatteverket om vilken enhet som lämnar tilläggsskatterapporten samt i vilken stat den enheten hör hemma.

Vilka uppgifter ska en tilläggs-katterapport innehålla?

4 § En tilläggs-katterapport ska innehålla uppgifter för varje koncernenhet om

1. namn, eller annan uppgift som visar identiteten,
2. skatteregistreringsnummer, om det finns,
3. var enheten hör hemma, och
4. dess status enligt bestämmelserna i denna lag.

5 § En tilläggs-katterapport ska även innehålla information om hela koncernens struktur och om vilka ägarintressen i koncernenheter som innehas av andra koncernenheter.

6 § En tilläggs-katterapport ska också innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att beräkna

1. den effektiva skattesatsen för varje stat,
2. tilläggs-kattebeloppet för varje koncernenhet,
3. tilläggs-kattebeloppet för en medlem i en samriskföretags-koncern, och
4. fördelningen av tilläggs-katt enligt huvudregeln och kompletterings-regeln för varje stat.

7 § En tilläggs-katterapport ska innehålla en förteckning över val enligt 10 kap. 5–9 §§.

Tilläggs-katterapport med förenklat innehåll

8 § Om moderföretaget hör hemma i en stat utanför Europeiska unionen vars nationella bestämmelser är likvärdiga med en huvudregel om tilläggs-katt, ska en tilläggs-katterapport med förenklat innehåll lämnas.

9 § En tilläggs-katterapport med förenklat innehåll ska innehålla uppgifter som gör det möjligt att identifiera

1. moderföretaget,
2. koncernenheter som hör hemma i samma stat som moderföretaget,
3. svenska koncernenheter, och
4. koncernenheter vars ägarintresse direkt eller indirekt ägs, eller under räkenskapsåret har ägts, av en delägd moderenhet som är en svensk koncernenhet.

Det ska framgå hur koncernstrukturen ser ut när det gäller de berörda enheterna.

10 § En tilläggs-katterapport med förenklat innehåll ska även innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att

1. beräkna den effektiva skattesatsen för de stater där koncernenheterna som avses i 9 § hör hemma,
2. beräkna den effektiva skattesatsen för de enheter som avses i 9 § 4 om de är statslösa,
3. beräkna tilläggs-kattebeloppet för varje enhet som avses i 9 § om den är lågbeskattad,
4. fördela tilläggs-kattebelopp som är hänförliga till enheter som avses i 9 § 3 och 4 till rätt koncernenhet enligt 6 kap. 1–5 och 15–16 §§, och

5. fördela kompletterande tilläggsskatt som är hänförlig till enheter som avses i 9 § till rätt koncernenhet enligt 6 kap. 6–11 §§. Bilaga 5

När ska tilläggsskatterapporten och anmälan lämnas?

11 § En tilläggsskatterapport och anmälan som avses i 2 § andra stycket och 3 § andra stycket ska ha kommit in till Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser.

Om det är första gången lagen om tilläggsskatt ska tillämpas på koncernen ska rapporten och anmälan i stället ha kommit in till Skatteverket inom 18 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser.

Tilläggsskattedeklaration

Vem ska lämna tilläggsskattedeklaration?

12 § En koncernenhet ska lämna en tilläggsskattedeklaration till Skatteverket om

1. koncernenheten ska betala tilläggsskatt enligt uppgifterna i den tilläggsskatterapport som lämnas av enheten eller annan,

2. det allokerats kompletterande tilläggsskatt till svenska koncernenheter enligt uppgifterna i den tilläggsskatterapport som lämnas av enheten eller annan, eller

3. Skatteverket förelägger enheten att göra det.

Om Skatteverket har fattat beslut om att en koncernenhet ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt enligt 10 kap. 12 § ska övriga koncernenheter inte lämna tilläggsskattedeklaration enligt första stycket 2.

Vad ska en tilläggsskattedeklaration innehålla?

13 § En tilläggsskattedeklaration ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,

2. uppgift om vilken enhet som lämnar tilläggsskatterapport,

3. uppgift om att enheten har tagit del av rapporten i 2,

4. sådana godkännanden, ändringar och tillägg som avses i andra stycket,

5. de uppgifter som behövs för att fördela kompletterande tilläggsskatt, och

6. de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt beslut om tilläggsskatt.

En koncernenhet ska godkänna uppgifterna i den tilläggsskatterapport som avses i första stycket 2. Om en uppgift är felaktig eller saknas, ska koncernenheten genom ändring eller tillägg lämna de uppgifter som behövs.

Om någon tilläggsskatterapport inte lämnas av enheten eller annan enhet i koncernen, ska en tilläggsskatterapport biläggas tilläggsskattedeklarationen. Då behöver uppgifterna i första stycket 2–4 inte lämnas.

När ska en tilläggsskattedeclaration lämnas?

14 § En koncernenhet som är skyldig att lämna en tilläggsskattedeclaration enligt 12 § 1 eller 2 ska lämna deklARATIONEN senast en månad efter den tidpunkt då tilläggsskatterapporten ska lämnas.

Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket efter ansökan från den som ska lämna en tilläggsskattedeclaration, eller från den som i näringsverksamhet lämnar deklARATIONSHJÄLP, bevilja ANSTÅND med att lämna tilläggsskattedeclarationen. ANSTÅND får meddelas i högst tre månader.

Formkrav

15 § Fastställda formulär ska användas för att lämna

1. tilläggsskatterapport,
2. ändring eller tillägg till en tilläggsskatterapport,
3. anmälan enligt lagen, och
4. tilläggsskattedeclaration.

Skatteverket fastställer formulär som avses i första stycket.

16 § Uppgifter i en tilläggsskattedeclaration ska undertecknas av en behörig ställföreträdare för den deklARATIONSSKYLDIGA koncernenheten. Uppgifterna får undertecknas av ett deklARATIONSONMBUD.

Föreläggande

17 § Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att lämna tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeclaration att lämna uppgift som behövs för att kontrollera skyldigheten.

18 § Skatteverket får förelägga den som inte har fullgjort skyldigheten att lämna tilläggsskatterapport att göra det.

19 § I fråga om föreläggande med anledning av utbyte av upplysningar med en annan stat tillämpas bestämmelserna i 37 kap. 11 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

20 § I fråga om föreläggande att medverka personligen tillämpas bestämmelserna i 37 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

21 § Skatteverket får förelägga en koncernenhet eller den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan. Föreläggandet ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av annans skatt- eller uppgiftsskyldighet avseende tilläggsskatt.

Om det finns särskilda skäl får även annan än de som avses i första stycket föreläggas att lämna sådan uppgift som avses där.

Vitesföreläggande

22 § Ett föreläggande enligt lagen får förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs.

I fråga om vitesföreläggande tillämpas 44 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Vad som sägs om rapporteringsavgift ska gälla för rapportavgift enligt denna lag. Bilaga 5

Dokumentationsskyldighet

23 § Den som är uppgiftsskyldig enligt lagen ska i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.

Revision

24 § Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera

1. att skatt- eller uppgiftsskyldighet enligt lagen har fullgjorts, eller
2. att det finns förutsättningar att fullgöra skatt- eller uppgiftsskyldighet enligt lagen som kan antas uppkomma.

Skatteverket får också besluta om revision för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras.

Skatteverket får även besluta om revision enligt de förutsättningar som gäller enligt 41 kap. 2 a § skatteförfarandelagen (2011:1244).

I fråga om revision tillämpas bestämmelserna i 41 kap. 3–14 §§ samt 44 kap. 1 och 3 §§ skatteförfarandelagen.

Beslut om tilläggsskatt

25 § Skatteverket ska besluta om tilläggsskatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport, tilläggsskattedeklaration och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll.

Beslut om tilläggsskatt ska endast meddelas för en koncernenhet om enheten har lämnat en tilläggsskattedeklaration eller det i övrigt framkommit att enheten ska betala tilläggsskatt.

Har Skatteverket beslutat i fråga om tilläggsskatt får nytt beslut till nackdel för den beslutet gäller fattas endast om förutsättningarna i 30 § är uppfyllda.

26 § I beslutet om tilläggsskatt ska Skatteverket bestämma storleken på den tilläggsskatt som en koncernenhet ska betala.

I beslutet om tilläggsskatt ska belopp anges i svenska kronor. Om tilläggsskattebeloppen som ligger till grund för beslutet anges i annan valuta, ska beloppet omräknas till svenska kronor utifrån balansdagens kurs för koncernenheten. Om tilläggsskattebeloppet inte kan hänföras till en enskild koncernenhet ska kursen på moderföretagets balansdag användas.

Den kurs som fastställs av Sveriges riksbank för köp av svenska kronor ska användas vid omräkning. Om någon valutakurs inte fastställts av Sveriges riksbank ska motsvarande kursnoteringar från annan organisation som är allmänt accepterade användas.

27 § Om den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeklaration inte har gjort det, ska tilläggsskatten bestämmas till ett belopp som framstår som

skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (skönsbeskattning). Detsamma gäller om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklARATIONEN.

Skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna tilläggsskattedeKLARATION inte har gjort det, får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deKLARATION har sänts ut till den deKLARATIONSSKYLDIGE och föreläggandet inte har följts.

28 § Ett beslut om tilläggsskatt ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om en tilläggsskattedeKLARATION kommer in till Skatteverket senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, ska ett beslut om tilläggsskatt i stället för vad som anges i första stycket meddelas inom ett år från den dag då deKLARATIONEN kom in till Skatteverket. Beslut ska dock meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om den deKLARATIONSSKYLDIGE inte har lämnat någon deKLARATION, trots att denne blivit förelagd att göra det, får ett beslut om tilläggsskatt meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Omprövning

29 § I fråga om omprövning tillämpas bestämmelserna i 66 kap. 2–4, 6–9, 17–20 och 25 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Utöver vad som följer av första stycket får ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt, omprövas så länge beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft.

30 § Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om tilläggsskatt får meddelas inom den tid och under de förutsättningar som anges i 66 kap. 27 § skatteförfarandelagen (2011:1244) (efterbeskattning).

För sådana beslut gäller skatteförfarandelagens regler om när beslut om efterbeskattning inte får beslutas i 66 kap. 28 § och om förlängd tid för efterbeskattning i 66 kap. 30–34 §§ i tillämpliga delar.

31 § Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av beslut om förseningsavgift eller rapportavgift ska meddelas inom de tider som anges i 9 kap. 17–18 §§.

9 kap. Särskilda avgifter

Vad kapitlet innehåller

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- förseningsavgift i 2–5 §§,
- rapportavgift i 6–8 §§,
- skattetillägg i 9–13 §§,
- befrielse i 14–16 §§, och
- beslut om särskilda avgifter i 17–22 §§.

Förseningsavgift

2 § Förseningsavgift ska tas ut med 25 000 kronor om den som ska lämna tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeklaration inte har gjort det i rätt tid.

För en koncernenhet som har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten ska förseningsavgift dock tas ut först om Skatteverket inte har mottagit en tilläggsskatterapport inom två år från beskattningsårets utgång.

3 § Den uppgiftsskyldige ska inte anses ha lämnat tilläggsskattedeklaration, om uppgifterna i deklarationen är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.

4 § Om den som är skyldig att lämna tilläggsskatterapport eller tilläggsskattedeklaration inte har gjort det inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten enligt denna lag skulle ha fullgjorts eller i fall som avses i 2 § andra stycket efter den tidpunkt som anges där, ska en andra förseningsavgift tas ut.

Om skyldigheten inte har fullgjorts efter ytterligare två månader, ska en tredje förseningsavgift tas ut.

5 § Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat tilläggsskattedeklaration inte har undertecknat uppgifterna, ska Skatteverket förelägga den uppgiftsskyldige att göra det. Förseningsavgift ska tas ut bara om föreläggandet inte följs. Avgiften ska i sådana fall bestämmas enligt 2 och 4 §.

Rapportavgift

6 § Rapportavgift ska tas ut av den som lämnar tilläggsskatterapport om det klart framgår att rapporten innehåller allvarliga brister.

Med brister avses att felaktiga uppgifter har lämnats eller att uppgifter som skulle ha lämnats har utelämnats.

Brister är allvarliga om de

1. har orsakat att tilläggsskatt inte påförts trots att det fanns grund för det,

2. påtagligt ökat risken för att skatt skulle undandras, eller

3. förhindrat eller allvarligt försvårat skattekontrollen.

Vad som anges i första–tredje styckena gäller även för uppgifter som lämnas vid komplettering eller rättelse av rapporten.

7 § Rapportavgift ska inte tas ut om bristerna har rättats på eget initiativ av den rapporterande enheten.

8 § Rapportavgiften ska uppgå till lägst 250 000 kronor och högst 10 miljoner kronor.

Om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i annan stat ska rapportavgiften uppgå till det belopp som hade tagits ut som skattetillägg om enheten hade hört hemma i Sverige med

tillägg för ett belopp som motiveras av övriga brister, även om det samlade beloppet överstiger 10 miljoner kronor.

När avgiftens storlek beslutas ska särskild hänsyn tas till

1. arten och omfattningen av bristerna,
2. risken för skatteundandragande, och
3. om den som lämnat rapporten eller annan concernhet som bidragit med uppgifter uppsåtligen lämnat felaktiga uppgifter eller underlåtit att lämna uppgifter som skulle ha lämnats, eller varit grovt vårdslös vid uppgiftslämnandet.

Skattetillägg

Skattetillägg vid oriktig uppgift

9 § Skattetillägg ska tas ut av den som lämnat oriktig uppgift. I fråga om sådant skattetillägg tillämpas bestämmelserna i 49 kap. 4–5 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

10 § Skattetillägg är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften.

Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår är skatte-tillägget i stället 10 procent.

Skattetillägg vid skönsbeskattning

11 § Skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning. Skattetillägget är då 40 procent av den skatt som bestäms för den deklarationsskyldige.

Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklarationsskyldige inte har lämnat någon tilläggsskattedeklaration ska undanröjas om en tilläggsskattedeklaration lämnas inom fyra månader från utgången av den månad då beslutet meddelades. Vad som anges i 49 kap. 7 § andra och tredje styckena skatteförfarandelagen (2011:1244) ska då tillämpas även gällande tilläggsskattedeklaration.

Gemensamma bestämmelser för skattetillägg

12 § Skattetillägg ska inte utgå till den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift enligt 6 § tas ut.

13 § I fråga om skattetillägg tillämpas även bestämmelserna i 49 kap. 10–10 d och 19 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Befrielse från särskilda avgifter

14 § I fråga om befrielse från en särskild avgift tillämpas bestämmelsen i 51 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

15 § Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut förseningsavgift med fullt belopp ska Skatteverket även beakta om förseningsavgiften har samband med att en anmälan enligt 8 kap. 2 § andra stycket eller 3 § andra stycket inte har gjorts eller inte har gjorts i rätt tid.

Första stycket ska inte tillämpas i förhållande till den enhet som har utsetts att lämna rapporten. Bilaga 5

16 § Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska Skatteverket även beakta

1. om den felaktighet eller passivitet som skattetillägget grundas i även har lett till en sanktion för den rapporterade enheten i en annan stat, och

2. att bestämmelserna om tilläggsskatt kan vara särskilt komplicerade och att den uppgiftsskyldighet som gäller för tilläggsskatt är mycket omfattande.

Beslut om särskilda avgifter

17 § Ett beslut om förseningsavgift ska meddelas inom två år från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.

18 § Ett beslut om rapportavgift ska meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

19 § Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om en tilläggsskattedeklaration kommer in till Skatteverket senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, ska ett beslut om skattetillägg i stället för vad som anges i första stycket meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Beslut ska dock meddelas senast sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

20 § Om den som är deklarationsskyldig inte har lämnat någon deklARATION, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

21 § I fråga om beslut om skattetillägg i övrigt tillämpas bestämmelserna i 52 kap. 5–7 samt 8 a §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

22 § En särskild avgift ska tillfalla staten.

10 kap. Övriga delar av förfarandet

Vad kapitlet innehåller

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- registrering i 2–4 §§,
- val i 5–9 §§,
- särskilt kvalificerad beslutsfattare i 10 §,
- ansvar för tilläggsskatt i 11–12 §§,
- betalning av tilläggsskatt i 13 §,
- överklagande i 14–15 §§, och
- övriga bestämmelser som gäller förfarandet i 16–19 §§.

Registrering

2 § Skatteverket ska registrera sådana koncernenheter som avses i 1 kap. 4 § om de är svenska koncernenheter.

En koncernenhet som avses i första stycket ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår då registreringskyldigheten uppstod.

3 § Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet enligt 2 § att fullgöra skyldigheten eller att lämna uppgifter som verket behöver för att kunna avgöra om sådan skyldighet finns.

4 § Skatteverket får avregistrera den som inte längre ska vara registrerad. Om den som inte längre ska vara registrerad begär det, ska Skatteverket besluta om avregistrering.

Val

5 § Den rapporterande enheten kan i tilläggsskatterapporten välja att

1. inte behandla en undantagen enhet som en undantagen enhet enligt bestämmelsen i 1 kap. 11 §,

2. ersätta det belopp som dragits av som en skattekostnad med den aktiebaserade ersättningen som ersatt den avdragna kostnaden enligt bestämmelserna i 4 kap. 2–6 §§,

3. beräkna det justerade resultatet för tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde med ledning av realisationsprincipen enligt bestämmelserna i 4 kap. 7–8 §§,

4. eliminera effekter från transaktioner mellan koncernenheter enligt bestämmelsen i 4 kap. 12 §,

5. behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet enligt bestämmelserna i 7 kap. 38–40 §§, eller

6. tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod för en ägarenhet till en investeringsenhet enligt bestämmelserna i 7 kap. 41–45 §§.

6 § Den rapporterande enheten kan i tilläggsskatterapporten även välja

1. hur vinst eller förlust vid avyttring av fast egendom ska behandlas enligt bestämmelserna i 4 kap. 9–11 §§,

2. att inte beakta en uppskjuten skatteskuld vid beräkningen av den justerade skattekostnaden enligt bestämmelsen i 4 kap. 18 §,

3. att låta en oväsentlig minskning av skattekostnaden påverka innevarande år i stället för året som justeringen avser enligt bestämmelsen i 4 kap. 25 §,

4. att inte tillämpa avdraget för substansbeloppet enligt bestämmelsen i 5 kap. 11 §, eller

5. att tillämpa undantaget för verksamhet av begränsad betydelse enligt bestämmelserna i 5 kap. 12–14 §§.

7 § Ett val som avses i 5 § gäller i fem år från och med det år då valet görs. Därefter förnyas valet, om den rapporterande enheten inte har återkallat det innan femårsperiodens slut. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt 5 § 1–6 göras först fem år efter den första femårsperiodens slut.

8 § Ett val som avses i 6 § gäller för det år då det har gjorts. Därefter Bilaga 5 förnyas valet, om den rapporterade enheten inte har återkallat det.

9 § Val att tillämpa en alternativregel för uppskjuten skattefordran enligt 4 kap. 13 § ska göras i den första tilläggs skatterapporten som omfattar enheter i den stat valet gäller.

Särskilt kvalificerad beslutsfattare

10 § Beslut i fråga om tilläggs skatt, skattetillägg eller rapportavgift ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Ett beslut som avses i första stycket ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om de förutsättningar som anges i 66 kap. 5 § första stycket 1–4 skatteförfarandelagen (2011:1244) är uppfyllda.

Ansvar för tilläggs skatt

Ansvar för delägare i handelsbolag

11 § I fråga om ansvar för delägare i ett handelsbolag tillämpas bestämmelserna i 59 kap. 11 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Vad som sägs i 59 kap. 11 § tredje stycket skatteförfarandelagen om skattetillägg ska gälla även för rapportavgift.

Ansvar för kompletterande tilläggs skatt

12 § Om samtliga svenska koncernenheter i en koncern ansöker om det ska Skatteverket besluta att en koncernenhet i Sverige ska betala hela den kompletterande tilläggs skatt som allokeras till svenska koncernenheter enligt 6 kap. 9 §.

Ansökan ska göras senast 14 månader efter utgången av det beskattningsår den avser. Beslutet gäller till dess att ansvarig koncernenhet utträder ur koncernen eller att de svenska koncernenheterna gemensamt anmäler att ansvaret ska upphöra.

Om den ansvariga koncernenheten inte fullgör skyldigheten att betala den kompletterande tilläggs skatten får Skatteverket besluta att en eller flera av de andra koncernenheterna tillsammans med den ansvariga koncernenheten är skyldig att betala skatten till den del skatten hänför sig till ett räkenskapsår då enheten är koncernenhet. Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran har preskriberats.

Betalning

13 § Tilläggs skatt ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om tilläggs skatt fattades.

I fråga om de förfallodagar som avses i första stycket tillämpas bestämmelsen i 62 kap. 9 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Överklagande

14 § I fråga om överklagande tillämpas bestämmelserna i 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Vad som anges i 67 kap. 33 och 34 §§ skatteförfarandelagen ska gälla även för rapportavgift enligt denna lag.

Utöver vad som följer av första och andra styckena får ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt, överklagas så länge beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft.

15 § Frågor om utdömande av vite prövas av den förvaltningsrätt som enligt hänvisningen i 14 § är behörig att pröva ett överklagande av den som föreläggandet gäller när ansökan om utdömande görs.

Övriga bestämmelser som gäller förfarandet

16 § När det i denna lag anges att bestämmelser i skatteförfarandelagen (2011:1244) tillämpas, ska vad som anges i skatteförfarandelagen om juridiska personer även gälla för koncernenheter enligt denna lag.

17 § När det i denna lag anges att bestämmelser i skatteförfarandelagen (2011:1244) tillämpas, ska termer och uttryck som används ha samma betydelse och tillämpningsområde som anges i denna lag.

18 § En svensk koncernenhet som utsetts att lämna tilläggsskatterapport enligt 8 kap. 3 § ska meddela Skatteverket när koncernen har påbörjat sin inledande fas av internationell verksamhet.

19 § I mål och ärenden enligt denna lag tillämpas, utöver vad som framgår av övriga bestämmelser i detta kapitel, tillämpliga delar av bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

- proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 §,
- uppgifter som har lämnats för någon annans räkning i 4 kap.,
- deklarationsombud i 6 kap. 4–8 §§,
- Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera i 40 kap. 1–3 §§,
- myndigheters skyldighet att lämna uppgifter på Skatteverkets begäran i 42 a kap.,
- ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap.,
- bevissäkring i 45 kap. och 69 kap. 2–12 §§,
- betalningssäkring i 46 kap. och 69 kap. 13–18 §§,
- uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap.,
- besluts verkställbarhet i 68 kap., och
- verkställighet i 71 kap.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2023.
 3. Bestämmelserna i 6 kap. 6–11 §§ ska dock tillämpas på svenska koncernenheter första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2024, om inte koncernenhetens moderföretag är ett sådant moderföretag som avses i 6 kap. 2 § 2.

4. Vid tillämpning av 5 kap. 3 § ska i stället för värdet fem procent Bilaga 5
följande värde användas för det beskattningsår som inleds under
nedanstående kalenderår:

2023	10 procent
2024	9,8 procent
2025	9,6 procent
2026	9,4 procent
2027	9,2 procent
2028	9 procent
2029	8,2 procent
2030	7,4 procent
2031	6,6 procent
2032	5,8 procent

5. Vid tillämpning av 5 kap. 4 § ska i stället för värdet fem procent
följande värde användas för det beskattningsår som inleds under
nedanstående kalenderår:

2023	8 procent
2024	7,8 procent
2025	7,6 procent
2026	7,4 procent
2027	7,2 procent
2028	7 procent
2029	6,6 procent
2030	6,2 procent
2031	5,8 procent
2032	5,4 procent

Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) att 2 kap. 1 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §

Lagen gäller för skatt, dock inte skatt som tas ut enligt

- | | |
|--|---|
| 1. kupongskattelagen (1970:624), | |
| 2. lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, | |
| 3 lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m., | |
| 4. tullagen (2016:253), | |
| 5. lagen (2004:629) om trängselskatt, | |
| 6. vägtrafikskattelagen
(2006:227), <i>och</i> | 6. vägtrafikskattelagen
(2006:227), |
| 7. lagen (2014:1470) om beskattning av viss privatinförsel av
cigaretter. | 7. lagen (2014:1470) om beskattning av viss privatinförsel av
cigaretter, <i>och</i> |
| | 8. <i>lagen (2023:XX) om
tilläggsskatt.</i> |

Lagen gäller även för belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

I denna promemoria lämnas förslag på kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (2023:6).

Promemorian omfattar vissa artiklar i minimibeskattningsdirektivet och vissa av de kompletteringar som beslutats i december 2022 och februari 2023 inom ramen för OECD/G20:s Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), förkortat det inkluderande ramverket (IF) och som inte behandlas i delbetänkandet. Detta innebär bl.a. att förslag lämnas avseende bestämmelser om fördelning av medräknade skatter, omorganisationer, joint ventures, moderföretag som omfattas av regler om avdragsgill utdelning samt berättigade utdelningssystem. Förslag lämnas också vad gäller en tillfällig s.k. safe harbour-regel, om beloppsgränser och valuta samt om definitionen av koncern.

I promemorian lämnas även förslag på bestämmelser om förfarandet som krävs för att skatten ska kunna administreras. Till skillnad från delbetänkandets förslag att förfarandet ska regleras i lagen om tilläggsskatt, föreslås att förfarandet regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244). Det föreslås också kompletterande bestämmelser i förhållande till delbetänkandet avseende uppgifts- och betalningsskyldig koncernenhet för kompletterande tilläggsskatt, om beslut om nationell tilläggsskatt samt bestämmelser om betalning, avräkning, ränta och anstånd med betalning av skatt eller avgift. Det föreslås därutöver en särskild tidpunkt för preskription av fordran som avser nationell tilläggsskatt. Därtill föreslås att det ska vara möjligt att ansöka om förhandsbesked i frågor om tilläggsskatt.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024. Bestämmelserna i lagen om tilläggsskatt ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2023.

Promemorians lagförslag

Förslag till lag om tilläggsskatt¹

Härigenom föreskrivs följande.

1 kap. Lagens innehåll och tillämpningsområde

- 2 § I lagen finns bestämmelser om
- lagens innehåll och tillämpningsområde (1 kap.),
 - definitioner och förklaringar (2 kap.),
 - beräkning av tilläggsskattebeloppet (3 kap.),
 - val, tillkommande tilläggsskattebelopp och justering av skattekostnad (4 kap.),
 - undantag (5 kap.),
 - huvudregeln, kompletteringsregeln och nationell tilläggsskatt (6 kap.),
 - särskilda enheter (7 kap.),
 - safe harbour-regeln (8 kap.), och
 - redovisning och förnyelse av val (9 kap.).

Valuta

20 § Vid tillämpningen av de beloppsangivelser i euro som finns i lagen ska belopp i annan valuta räknas om enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella räkenskapsårets eller beskattningsårets början. Vid tillämpning av 4 § ska omräkningen för respektive jämförelseår göras enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella jämförelseåret. Vid omräkningen ska de kurser som fastställs av Europeiska centralbanken användas. Om Europeiska centralbanken inte har fastställt någon kurs för en valuta, ska i stället motsvarande kurs från centralbanken i den stat där den relevanta koncernenheten hör hemma användas.

Förfarandet

21 § I skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om förfarandet vid beskattningen.

2 kap. Definitioner och förklaringar

7 § Med *koncern* avses

1. enheter som är förenade genom ägande eller kontroll i enlighet med den allmänt erkända redovisningsstandarden som gäller när moderföretaget upprättar koncernredovisning, inbegripet alla enheter som kan ha undantagits från moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek, väsentlighet eller på grund av att den innehas för försäljning, eller

¹ I denna lag markeras ändringar i lagförslag som har lämnats i SOU 2023:6 med kantstreck. Nya paragrafer markeras inte.

2. en enhet som har ett eller flera fasta driftställen, under förutsättning att den inte ingår i en annan koncern i enlighet med vad som anges i 1.

Första stycket gäller bara vid tillämpning av denna lag.

38 § Med tilläggsskatterapport avses en sådan rapport som ska lämnas enligt 33 c kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

3 kap. Beräkning av tilläggsskattebeloppet

Fördelning av medräknade skatter på utdelning till en ägarenhet

28 a § Skattekostnaden enligt 26–28 §§ i en koncernenhets räkenskaper som avser utdelning under räkenskapsåret från en annan koncernenhet ska fördelas till denna andra koncernenhet.

4 kap. Val, tillkommande tilläggsskattebelopp och justering av skattekostnad

Vad kapitlet innehåller

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- de val som kan göras i fråga om beräkning av tilläggsskattebelopp, justerat resultat och skattekostnad (2–18 §§),
- tillkommande tilläggsskattebelopp (19–23 §§),
- justering av skattekostnad (24–28 §§), och
- uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet (29–32 §§).

Förfarandebestämmelser som gäller för val finns i 9 kap. 1–6 §§.

Tillkommande tilläggsskattebelopp

19 § Följande bestämmelser kan medföra att tilläggsskattebeloppet för tidigare räkenskapsår måste räknas om:

- 3 kap. 2 § om nationell tilläggsskatt.
- 3 kap. 35 § om uppskjuten skatteskuld.
- 3 kap. 37 § om tilläggsskatt när det inte redovisas vinst.
- 9 § om val avseende fast egendom.
- 24 § andra stycket om justering av skattekostnad.
- 28 § om belopp som läggs till skattekostnaden.
- 7 kap. 87 och 88 §§ om berättigade utdelningssystem.

Uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergången till systemet

29 § I detta kapitel avses med *övergångsår* för en stat, det första räkenskapsår då en koncern omfattas av lagens bestämmelser med avseende på den staten.

30 § När koncernen fastställer den effektiva skattesatsen för en stat för ett övergångsår och för varje därpå följande räkenskapsår ska den beakta alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i denna stat för övergångsåret.

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska räknas med utifrån den lägre av minimiskattesatsen och den tillämpliga nationella skattesatsen. En uppskjuten skattefordran som har redovisats till en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen får dock räknas om enligt minimiskattesatsen om den skattskyldige kan visa att den uppskjutna skattefordran är hänförlig till en justerad förlust.

Effekter som uppstår när värdet på en uppskjuten skattefordran justeras eller när principer för att ta upp en sådan fordran i räkenskaperna ändras ska inte påverka värdet av den uppskjutna skattefordran.

31 § Uppskjutna skattefordringar som härrör från poster som undantas från beräkningen av justerat resultat ska undantas från den beräkning som avses i 30 § när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som äger rum efter den 30 november 2021.

32 § Vid överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början ska det skattemässiga värdet för de överförda tillgångarna, med undantag för lager, baseras på den överförda koncernenhetens redovisade värde på de överförda tillgångarna vid tidpunkten för överföringen. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska fastställas på grundval av samma värde.

6 kap. Huvudregeln, kompletteringsregeln och nationell tilläggsskatt

Ansökan om ansvar för kompletterande tilläggsskatt

11 a § Om samtliga svenska koncernenheter i en koncern ansöker om det ska Skatteverket besluta att en koncernenhet i Sverige ska betala hela den kompletterande tilläggsskatt som allokeras till svenska koncernenheter enligt 6 kap. 9 §.

Ansökan ska göras senast 14 månader efter utgången av det beskattningsår den avser. Beslutet gäller till dess att ansvarig koncernenhet utträder ur koncernen eller att de svenska koncernenheterna gemensamt anmäler att ansvaret ska upphöra.

7 kap. Särskilda enheter

Vad kapitlet innehåller

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- delägarbeskattade enheter i 2–16 §§,
- fasta driftställen i 17–26 §§,
- investeringsenheter i 27–45 §§,
- minoritetsägda koncernenheter i 46 och 47 §§,
- joint ventures i 48–52 §§,
- koncernenheter som blir en del av eller lämnar en koncern i 53–61 §§,
- överföring av tillgångar och skulder i 62–67 §§,
- kontrollerade utländska bolag och hybridenheter i 68–70 §§,
- moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning i 71–75 §§,

- koncerner med flera moderföretag i 76–82 §§, och
- berättigade utdelningsskattesystem i 83–88 §§.

Minoritetsägda koncernenheter

Definitioner

46 § Med *minoritetsägd koncernenhet* avses en koncernenhet i vilken den yttersta moderenheten har ett direkt eller indirekt ägarintresse på högst 30 procent.

En *minoritetsägd moderenhet* är en minoritetsägd koncernenhet som direkt eller indirekt innehar bestämmande inflytande i en annan minoritetsägd koncernenhet, utom när den tidigare enhetens bestämmande inflytande direkt eller indirekt innehas av en annan minoritetsägd koncernenhet.

Med *minoritetsägd undergrupp* avses en minoritetsägd moderenhet och dess minoritetsägda dotterbolag.

Ett *minoritetsägt dotterbolag* är en minoritetsägd koncernenhet i vilken det bestämmande inflytandet direkt eller indirekt innehas av en minoritetsägd moderenhet.

Beräkningen av den effektiva skattesatsen

47 § Beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en stat vad avser koncernenheter som tillhör en minoritetsägd undergrupp ska göras som om varje minoritetsägd undergrupp var en separat koncern. Den justerade skattekostnaden och den justerade nettovinsten för en enhet i en minoritetsägd undergrupp ska undantas från fastställandet av den övriga koncernens effektiva skattesats beräknad i enlighet med 2 kap. 25 §.

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en minoritetsägd koncernenhet som inte ingår i en minoritetsägd undergrupp ska beräknas separat för den enheten. Den justerade skattekostnaden och den justerade nettovinsten för enheten ska undantas från fastställandet av den övriga koncernens effektiva skattesats beräknad i enlighet med 2 kap. 25 §. Detta gäller dock inte en koncernenhet som är en investeringsenhet.

Joint ventures

48 § Med *joint venture* avses en enhet vars finansiella resultat redovisas enligt kapitalandelsmetoden i moderföretagets koncernredovisning om moderföretagets direkt eller indirekt innehar minst 50 procent av ägarintresset.

Ett joint venture omfattar inte:

1. Ett moderföretag i en koncern som ska tillämpa huvudregeln.
2. En undantagen enhet enligt 1 kap. 7–11 §§.
3. En enhet där koncernens ägarintresse innehas direkt genom en undantagen enhet som avses i 1 kap. 7–11 §§ och:
 - a) som uteslutande, eller så gott som uteslutande, bedriver verksamhet för att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för dess investerare,
 - b) som bedriver verksamheter som har samband med sådan verksamhet som bedrivs av den undantagna enheten, eller

c) vars intäkter i stort sett helt undantas från beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten i enlighet med 3 kap. 12 och 13 §§.

4. En enhet som innehas av en koncern som uteslutande består av undantagna enheter.

5. Ett dotterföretag till ett joint venture.

49 § Med *dotterföretag till ett joint venture* avses

1. en enhet vars tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden är konsoliderade i ett joint venture enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard eller skulle ha konsoliderats om joint venturet hade behövt konsolidera sådana tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard, eller

2. ett fast driftsställe vars huvudenhet är ett joint venture eller en enhet som avses i 1.

I fall som avses i första stycket 2 ska det fasta driftsstället behandlas som ett separat dotterföretag till ett joint venture.

50 § En moderenhet som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett joint venture eller ett dotterföretag till ett joint venture ska tillämpa huvudregeln med avseende på sin andel av tilläggsskattebeloppet för joint venturet eller dotterföretaget till ett joint venture i enlighet med 6 kap. 1–5 §§.

51 § Beräkningen av tilläggsskatten för ett joint venture och dess dotterföretag (tillsammans *joint venture-koncern*) ska göras i enlighet med tillämpliga bestämmelser i denna lag som om de vore koncernenheter i en separat koncern och som om joint venturet vore moderföretag i den koncernen.

52 § Den tilläggsskatt som ska betalas av joint venture-koncernen ska minskas med varje moderenhets fördelningsbara andel av den tilläggsskatt enligt 50 § för varje enhet i joint venture-koncernen som ska tas ut enligt 51 §. Eventuellt återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt kompletteringsregeln i enlighet med 6 kap. 8 §.

Vid tillämpning av första stycket avses med tilläggsskatt som ska betalas av joint venture-koncernen moderenhetens andel av tilläggsskatten för joint venture-koncernen.

Enheter som ansluter sig till eller lämnar en koncern

53 § Om en enhet blir eller upphör att vara en del av en koncern till följd av det sker en överföring av direkta eller indirekta ägarintressen i enheten eller om enheten blir moderföretag i en ny koncern under ett räkenskapsår (*förvärsåret*) ska enheten behandlas som en enhet i båda koncernerna. Detta gäller under förutsättning att en del av enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden konsolideras post för post i något av moderföretagens koncernredovisning under förvärsåret.

Enhets effektiva skattesats och tilläggsskatt ska beräknas i enlighet med 54–61 §§.

54 § Under förvärvsåret ska en koncern endast beakta den del av enhetens redovisade vinst eller förlust och medräknade och justerade skatter som inkluderas i moderföretagets koncernredovisning.

55 § Under förvärvsåret och varje därpå följande räkenskapsår ska enhetens justerade vinst eller förlust och medräknade och justerade skatter baseras på de värden som redovisats omedelbart före förvärvet vad avser enhetens tillgångar och skulder.

56 § Under förvärvsåret ska beräkningen av enhetens personalkostnader enligt 5 kap. 3 § endast inkludera de kostnader som framgår av moderföretagets koncernredovisning.

57 § Beräkningen av beloppet som avser enhetens materiella anläggningstillgångar i enlighet med 5 kap. 4 § ska i tillämpliga fall justeras utifrån den del av förvärvsåret som enheten ingick i koncernen.

58 § Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder för en enhet som överförs mellan koncerner ska beaktas av den förvärvande koncernen på samma sätt och i samma utsträckning som om den förvärvande koncernen hade haft ett bestämmande inflytande över enheten när sådana tillgångar och skulder uppkom. Detta gäller dock inte en sådan uppskjuten skattefordran som avses i 4 kap. 13–17 §§.

59 § Uppskjutna skatteskulder som tidigare har inkluderats i en enhets justerade skattekostnad ska vid tillämpningen av 3 kap. 35 § behandlas som återförda av den avyttrande koncernen och som om de uppkommit i den förvärvande koncernen under förvärvsåret.

Detta gäller dock inte för senare minskningar av uppskjutna skatteskulder i enlighet med 3 kap. 35 §. En sådan minskning ska i stället beaktas under det år då beloppet återförs.

60 § Om den förvärvade enheten är moderenhet och är en koncernenhet i två eller flera koncerner under förvärvsåret ska huvudregeln tillämpas på dess andel av tilläggsskattebeloppet som fastställts för de lågbeskattade koncernenheter för respektive koncern.

61 § Trots vad som framgår av bestämmelserna i 54–60 §§ ska i vissa fall förvärv eller avyttring av andelar som innebär att det bestämmande inflytandet över en enhet övergår från en enhet till en annan behandlas som förvärv eller avyttring av enhetens tillgångar och skulder. Detta gäller om

1. den stat där förvärvade enheten hör hemma, eller när det gäller en skattetransparent enhet den stat där tillgångarna är belägna, behandlar förvärvet eller avyttringen på samma eller liknande sätt som ett förvärv eller en avyttring av tillgångar och skulder, och

2. den överlåtande enheten blir beskattad utifrån skillnaden mellan det skattemässiga värdet på tillgångarna och skulderna och ersättningen för andelarna eller det verkliga värdet på tillgångarna och skulderna.

Överföring av tillgångar och skulder

Definitioner

62 § Med *omorganisering* avses en överföring av tillgångar och skulder vid en ombildning eller liknande transaktion om följande villkor är uppfyllda:

1. Ersättningen för överföringen utgörs helt eller delvis av egetkapitalinstrument emitterade av den förvärvande koncernenheten eller av en person med anknytning till den enheten eller målenhetens egetkapitalinstrument vid likvidation. Om en emission av egetkapitalinstrument inte skulle ha någon ekonomisk betydelse behöver någon ersättning inte lämnas.

2. Den avyttrande koncernenhetens vinst eller förlust på dessa tillgångar ska helt eller delvis inte beskattas.

3. Den förvärvande koncernenheten ska, enligt skattelagstiftningen där den hör hemma, beräkna den beskattningsbara inkomsten efter avyttringen eller förvärvet med hjälp av den avyttrande enhetens skattemässiga värde för tillgångarna, justerad för eventuell icke-justerad vinst eller förlust vid avyttringen eller förvärvet.

63 § Med *icke-justerad vinst eller förlust* avses det lägsta beloppet av den avyttrande koncernenhetens vinst eller förlust som uppkommer i samband med en omorganisering som beskattas i den stat där den avyttrande koncernenheten hör hemma eller den vinst eller förlust i redovisningen som uppkommer i samband med omorganiseringen med undantag för vad som anges i 66 §.

Justerad vinst eller förlust

64 § En koncernenhet som avyttrar tillgångar och skulder ska inkludera den vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan avyttring vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust. En koncernenhet som förvärvar tillgångar och skulder ska fastställa sin justerade vinst eller förlust på grundval av det redovisade värdet av de förvärvade tillgångar och skulder som fastställts enligt den redovisningsstandard som används i moderföretagets koncernredovisning. Detta gäller dock inte för sådana avyttringar och förvärv av tillgångar och skulder som anges i 65 och 66 §§.

65 § Vid en avyttring eller ett förvärv av tillgångar och skulder som sker i samband med en omorganisering enligt 62 § gäller följande.

1. Den avyttrande koncernenheten ska undanta eventuell vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan avyttring vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust.

2. Den förvärvande koncernenheten ska fastställa sin justerade vinst eller förlust på grundval av det redovisade värdet av den avyttrande koncernenhetens förvärvade tillgångar och skulder vid avyttringen.

66 § Vid en avyttring av tillgångar och skulder som sker i samband med en omorganisering enligt 62 § och som för den avyttrande koncernenheten leder till en icke-justerad vinst eller förlust gäller följande.

1. Den avyttrande koncernenheten ska inkludera vinst eller förlust som härrör från avyttringen vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust motsvarande den icke justerade vinsten eller förlusten enligt 63 §.

2. Den förvärvande koncernenheten ska fastställa sin justerade vinst eller förlust efter förvärvet med användning av det redovisade värdet av den avyttrande koncernenhetens förvärvade tillgångar och skulder vid avyttringen, justerat i enlighet med de lokala skattereglerna för den förvärvande koncernenheten för att redovisa den icke-justerade vinsten eller förlusten.

67 § Den rapporterande enheten får välja att en koncernenhet som vid beskattningen får eller ska värdera tillgångar och skulder till verkligt värde i den stat där den hör hemma ska,

1. inkludera ett vinst- eller förlustbelopp för varje tillgång och skuld vid beräkningen av sin justerade vinst eller förlust, som ska

a) motsvara skillnaden mellan tillgångens eller skuldens redovisade värde omedelbart före tidpunkten för den beskattningsbara händelsen och tillgångens eller skuldens verkliga värde omedelbart efter den händelsen, och

b) minskas (eller ökas) med eventuell icke-justerad vinst eller förlust enligt 63 § som uppkommer i samband med den utlösande händelsen,

2. använda tillgångens eller skuldens verkliga värde enligt redovisningen omedelbart efter den utlösande händelsen för att beräkna justerad vinst eller förlust under de räkenskapsår som avslutas efter den utlösande händelsen, och

3. inkludera nettosumman av de belopp som fastställs enligt 1 i koncernenhetens justerade inkomst eller förlust, antingen genom att

a) nettosumman av beloppen inkluderas under det räkenskapsår då den beskattningsbara händelsen inträffar, eller

b) ett belopp som motsvarar nettosumman av dessa belopp dividerat med fem inkluderas under det räkenskapsår då den beskattningsbara händelsen inträffar och under vart och ett av de fyra omedelbart därpå följande räkenskapsåren, såvida inte koncernenheten upphör att ingå i koncernen under ett räkenskapsår under denna period, vilket innebär att det återstående beloppet helt kommer att inkluderas under det räkenskapsåret.

Kontrollerade utländska bolag och hybridenheter

Fördelning av medräknade skatter mellan ägarenhet och ett kontrollerat utländskt bolag samt mellan ägarenhet och en hybridenhet

68 § Skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till koncernenhetens kontrollerade utländska bolag om den hänför sig till detta bolags inkomst och har tagits ut enligt ett system för beskattning för kontrollerade utländska bolag.

Fördelningen av skattekostnad som avser passiva intäkter ska som högst göras med det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för den lågbeskattade staten multiplicerat med de passiva intäkterna. Vid beräkningen av procentsatsen för tilläggsskatt ska ägarenhetens

medräknade skatter på de passiva intäkterna inte beaktas. Överskjutande medräknade skatter på passiva intäkter ska hänföras till ägarenheten.

69 § Skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ i en koncernenhetens räkenskaper ska fördelas till en hybrid enhet om den avser hybrid enhetens justerade vinst.

Med *hybrid enhet* avses en enhet som är skattskyldig för inkomstskatt i den stat där den hör hemma och som beskattas hos delägarna i den stat där de hör hemma.

Fördelning av skattekostnad som avser passiva intäkter ska som högst göras med det lägsta beloppet av medräknade skatter på passiva intäkter och ett belopp som utgörs av procentsatsen för tilläggsskatt för den lågbeskattade staten multiplicerad med de passiva intäkterna. Vid beräkningen av procentsatsen för tilläggsskatt ska ägarenhetens medräknade skatter på de passiva intäkterna inte beaktas. Överskjutande medräknade skatter på passiva intäkter ska hänföras till ägarenheten.

70 § Med *passiva intäkter* avses, till den del intäkterna ingår i den justerade vinsten för ägarenheten och beskattas hos denna enligt ett system för beskattning av kontrollerade utländska bolag eller på grund av ägarintresse i hybrid enheten,

- utdelning och motsvarande,
- ränta och motsvarande,
- hyra,
- royalty,
- annan avtalsenlig ersättning som sker över tid (annuitetsbelopp), och
- nettovinst vid försäljning av sådan egendom som ger upphov till nämnda intäkter.

Moderföretag som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning

71 § Med *bestämmelser om avdragsgill utdelning* avses regler som syftar till att uppnå beskattning i ett led genom att utdelning från en enhet till dess ägare ska dras av från enhetens inkomst. I fråga om ett kooperativ avses också regler om att ett sådant undantas från beskattning.

Med *avdragsgill utdelning* avses

- utdelning till den som äger andel i en koncernenhet om utdelningen enligt lagstiftningen där enheten hör hemma ska dras av vid beräkningen av dess beskattningsbara inkomst eller
- kooperativ utdelning till en medlem i ett kooperativ.

Med *kooperativ* avses en enhet som gemensamt säljer eller förvärvar varor eller tjänster för sina medlemmars räkning och som i den stat där den hör hemma omfattas av regler som säkerställer skattemässig neutralitet för varor eller tjänster som säljs eller förvärvas av dess medlemmar genom kooperativet.

72 § Den justerade vinsten för ett moderföretag i en koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning för ett räkenskapsår ska minskas med belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret om

1. mottagaren beskattas för utdelningen med en skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen och inkomsten hänförs till ett beskattningsår som avslutas senast tolv månader efter utgången av räkenskapsåret, eller

2. det rimligen kan förväntas att det sammanlagda beloppet av skatt enligt 3 kap. 26–28 §§ för moderföretaget och skatt som mottagaren betalar på utdelningen är lika med eller överstiger den utdelande enhetens inkomst multiplicerad med minimiskattesatsen.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning i förhållande till gjorda inköp från ett inköpskooperativ anses ha beskattats hos mottagaren till den del utdelningen minskar en avdragsgill utgift eller kostnad vid beräkningen av mottagarens skattemässiga vinst eller förlust.

73 § Den justerade vinsten för ett moderföretag i en koncern som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning för ett räkenskapsår ska, utöver vad som anges i 72 §, minskas med det belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret om mottagaren är

1. en fysisk person, som är medlem i ett inköpskooperativ, och utdelningen lämnas i förhållande till gjorda inköp,

2. en fysisk person som hör hemma i den stat där moderföretaget hör hemma och dennes ägarintressen ger rätt till högst fem procent av vinst och tillgångar i moderföretaget, eller

3. en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsenhet (utom en investeringsenhet för pensioner) som hör hemma i den stat där moderföretaget hör hemma.

74 § Skattekostnaden enligt 3 kap. 26–28 §§ på utdelad vinst ska minskas i proportion till minskningen av den justerade vinsten enligt 72 och 73 §§. Den justerade vinsten ska minskas med samma belopp.

75 § Om moderföretaget direkt innehar en ägarandel i en koncernenhet som omfattas av bestämmelser om avdragsgill utdelning ska bestämmelserna i 72 och 73 §§ tillämpas på övriga koncernenheter som hör hemma i samma stat som moderföretaget till den del koncernenheten lämnar utdelning till moderföretaget och moderföretaget delar ut den justerade vinsten till en mottagare som anges i 72 och 73 §§. Detta gäller också om ett moderföretag indirekt har en ägarandel i en sådan koncernenhet genom andra koncernenheter som omfattas av sådana bestämmelser.

Koncerner med flera moderföretag

76 § Med *koncern med flera moderenheter* avses två eller flera koncerner vars moderföretag ingått ett arrangemang i form av en sammanlänkad struktur eller dubbel notering om minst en enhet eller ett fast driftställe i den kombinerade koncernen hör hemma i en annan stat än övriga enheter.

Med *sammanlänkad struktur* avses ett arrangemang mellan minst två moderföretag i olika koncerner som, om de är marknadsnoterade, är noterade till samma kursvärde, om

– ägarintressena i respektive moderföretag till minst 50 procent kombinerats genom ägande, överlåtelsebegränsning eller annat villkor och inte kan överlätas eller handlas var för sig, och

– ett av moderföretagen upprättar koncernredovisning där tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för alla enheter i de berörda koncernerna är redovisade tillsammans som för en ekonomisk enhet och som enligt ett regelverk måste bli föremål för en extern revision.

Med dubbel notering avses ett arrangemang mellan minst två moderföretag i olika koncerner, vars andelar i moderföretagen är marknadsnoterade och handlas eller överlåts på olika kapitalmarknader om

– företagets verksamheter kombinerats enbart genom avtal mellan moderföretagen,

– utdelning och utskiftning vid likvidation ska enligt avtal mellan moderföretagen ske enligt bestämda andelar,

– moderföretagens verksamheter utgör en ekonomisk enhet enligt avtal, och

– moderföretagen upprättar koncernredovisning där tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för alla enheter i de berörda koncernerna är redovisade tillsammans som för en ekonomisk enhet och som enligt ett regelverk måste bli föremål för en extern revision.

77 § Med moderföretag i en koncern med flera moderföretag avses moderföretagen i respektive koncern i den kombinerade koncernen.

Det som sägs i denna lag om moderföretag ska även gälla moderföretag i en koncern med flera moderföretag.

78 § Med koncernenhet avses i 76–82 §§ en enhet som konsolideras post för post av en koncern med flera moderföretag. Med koncernenhet avses även en enhet över vilken enheter i en koncern med flera moderföretag har ett bestämmande inflytande. En enhet som är undantagen enligt 1 kap. 7–9 §§ omfattas inte av denna paragraf.

79 § Med koncernredovisning i 76 § andra och tredje styckena avses en årsredovisning som upprättas enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard.

Vad som sägs i denna lag om ett moderföretags redovisningsstandard ska även gälla den redovisningsstandard som gäller för en koncern med flera moderföretag.

80 § Enheter och koncernenheter i koncerner som tillsammans utgör en koncern med flera moderenheter ska anses som koncernenheter i en koncern med flera moderenheter.

81 § Ett moderföretag eller en annan moderenhet i en koncern med flera moderenheter ska tillämpa bestämmelserna i 6 kap. 1–5 §§ på sin andel av tilläggsskattebeloppet för lågbeskattade koncernenheter.

82 § Varje koncernenhet i en koncern med flera moderenheter ska vid beräkning av kompletterande tilläggsskatt enligt 6 kap. 6–10 §§ beakta alla lågbeskattade koncernenheter i koncernen med flera moderenheter.

Berättigade utdelningsskattesystem

Fiktivt utdelningsskattebelopp för beräkning av justerad skattekostnad

83 § Den rapporterande enheten får välja att ta med ett fiktivt utdelningsskattebelopp vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för koncernenheter i en stat med ett berättigat utdelningsskattesystem.

Ett val enligt första stycket gäller alla koncernenheter i den staten. Valet gäller i ett år. Därefter förnyas valet, om den rapporterande enheten inte har återkallat det i slutet av året.

84 § Med *fiktivt utdelningsskattebelopp* avses det lägsta av ett belopp som innebär att den effektiva skattesatsen för staten för ett räkenskapsår uppgår till minst minimiskattesatsen och ett belopp som utgörs av den skatt som skulle ha tagits ut om koncernenheterna i staten med ett utdelningsskattesystem hade delat ut all inkomst som omfattas av systemet under räkenskapsåret.

Förteckning för återföring

85 § Om ett val enligt 83 § görs ska en separat förteckning för återföring (återföringsförteckning) upprättas för det fiktiva utdelningsskattebeloppet. Det fiktiva skattebeloppet ska tas upp i återföringsförteckningen för det räkenskapsår för vilket beloppet fastställdes.

86 § Vid utgången av varje räkenskapsår ska belopp i en återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minskas genom återföring. Den tidigast upprättade återföringsförteckningen ska minskas först. Minskning får högst göras med det belopp som finns i återföringsförteckningen.

Belopp i en återföringsförteckning ska minskas i följande ordning.

1. koncernenheternas betalda skatt på utdelning eller fiktiv utdelning under räkenskapsåret, och

2. ett belopp som motsvarar den justerade förlusten i staten med ett berättigat utdelningsskattesystem multiplicerad med minimiskattesatsen.

Belopp som kvarstår efter tillämpning av andra stycket och som motsvarar justerad förlust multiplicerad med minimiskattesatsen får beaktas senare räkenskapsår.

Skatt som betalas på faktisk eller fiktiv utdelning ska inte ingå i den justerade skattekostnaden till den del den minskar belopp i en återföringsförteckning enligt andra och tredje stycket.

87 § Belopp som återstår i återföringsförteckningen vid utgången av det fjärde räkenskapsåret efter det räkenskapsår som förteckningen avser ska minska den justerade skattekostnaden för sistnämnda år. Minskningen ska utgöras av beloppet i återföringsförteckningen multiplicerat med minimiskattesatsen. Tillkommande tilläggsskattebelopp på grund av minskningen beräknas enligt 4 kap. 19 och 20 §§.

88 § Om en koncernenhet lämnar koncernen eller om dess tillgångar i allt väsentligt överförs till någon som inte är en koncernenhet i en koncern i samma stat, ska belopp i en återföringsförteckning för tidigare räkenskapsår minska den justerade skattekostnaden för respektive beskattningsår.

Tillkommande tilläggsskattebelopp på grund av minskningen beräknas enligt 4 kap. 19 och 20 §§.

Det tillkommande tilläggsskattebeloppet som ska betalas för en stat utgörs av det tillkommande tilläggsskattebeloppet multiplicerat med så stor del som den justerade vinsten för koncernenheten utgör av den justerade nettovinsten i den staten. Koncernenhetens justerade vinst beräknas enligt med bestämmelserna om beräkning av justerad vinst eller förlust för varje räkenskapsår där det finns återstående belopp i en återföringsförteckning. Justerad nettovinst för en stat är den som anges i 2 kap. 25 § första stycket för varje räkenskapsår där det finns återstående belopp i en återföringsförteckning.

8 kap. Safe harbour-regeln

Vad kapitlet innehåller

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- – en tillfällig safe harbour-regel i 2–6 §§,
- – särskilda enheter och koncerner 7–11 §§,
- – undantag från tillämpningen av regeln i 12 §, och
- – övergångsår i 13 §.

Tillfällig safe harbour-regel

2 § Tilläggsskattebeloppet för en stat ska anses vara noll om koncernenheterna som hör hemma i den staten

1. uppfyller villkoren enligt 3 §,
2. tillsammans har en effektiv skattesats enligt 4 § som är lika med eller större än den fastställda procentsatsen enligt 5 §, eller
3. har en vinst enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport som inte överstiger substansbeloppet i enlighet med 6 §.

3 § Vid tillämpning av 2 § 1 ska koncernenheternas totala intäkter i en stat vara lägre än tio miljoner euro och deras totala vinst före inkomstskatt lägre än en miljon euro i en stat enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport för räkenskapsåret.

Med *kvalificerad land-för-land-rapport* avses en sådan rapport som upprättats utifrån en sådan kvalificerad finansiell rapport som anges i 4 § tredje stycket.

När det gäller en koncernenhet som innehas för försäljning ska även dess intäkt och vinst beaktas vid beräkningen enligt första stycket.

4 § Den effektiva skattesatsen enligt 2 § 2 i en stat motsvarar kvoten mellan koncernenheternas medräknade skatter och deras vinst eller förlust före inkomstskatt enligt koncernens kvalificerade land-för-land-rapport.

Med *medräknad skatt* avses i denna bestämmelse sådan skattekostnad som redovisas i den multinationella koncernens kvalificerade finansiella rapporter minskad med eventuella skatter som inte är medräknade skatter och medräknade skatter som hänför sig till en osäker skattesituation.

Med *kvalificerad finansiell rapport* avses:

1. de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning,
2. varje koncernenhets årsredovisning förutsatt att den upprättas enligt
 - en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 20 §, eller
 - en godkänd redovisningsstandard enligt 2 kap. 21 § om informationen i denna är tillförlitlig, eller
3. koncernenhetens räkenskaper som använts till koncernens land-för-land-rapport då en koncernenhet inte omfattas av moderföretagets koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek eller av väsentlighetskäl.

- 5 §** Den fastställda procentsatsen enligt 2 § 2 är
- 15 procent för räkenskapsår som börjar 2024,
 - 16 procent för räkenskapsår som börjar 2025, och
 - 17 procent för räkenskapsår som börjar 2026.

6 § Substansbeloppet beräknas i enlighet med 5 kap. 2–10 §§ utifrån uppgifter i koncernens kvalificerade land-för-land-rapport.

Särskilda enheter och koncerner, m.m.

7 § Ett joint venture och dess anknutna företag ska behandlas som om de vore koncernenheter i en separat koncern vid tillämpningen 2–6 §§. I dessa fall ska uppgifter om intäkter och vinster hämtas från de kvalificerade finansiella rapporterna för dessa företag.

8 § Vid tillämpning av 2–6 §§ gäller följande för moderföretag som är delägarbeskattade enheter eller enheter som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning. Vinsten före bolagsskatt ska minskas i den utsträckning som beloppet är hänförligt till en kvalificerad persons ägarintresse i den delägarbeskattade enheten eller utdelat till följd av en ägarandel som innehas av en sådan kvalificerad person.

En kvalificerad person är sådan som avses i 7 kap. 12 och 13 §§ eller 72 och 73 §§.

För delägarbeskattade enheter gäller första stycket bara om samtliga ägarintressen i moderföretaget innehas av sådana kvalificerade personer som avses i 7 kap. 12 och 13 §.

9 § För en investeringsenhet som omfattas av val enligt 7 kap. 38 eller 41 § ska 2–6 §§ inte tillämpas. Andra koncernenheter i samma stat som investeringsenheten kan dock tillämpa 2–6 §§. I så fall ska resultatet före inkomstskatt och totala intäkter (och tillhörande skatter) som avser investeringsenheten beaktas i den stat där enhetens direkta ägare finns i proportion till dennes ägarintresse.

Investeringsenheter som inte omfattas av val enligt 7 kap. 38 eller 41 § kan tillämpa 2–6 §§ om alla ägare till enheten är hemmahörande i samma stat som denna.

Vad som sägs i första och andra stycket gäller även för sådana försäkringsinvesteringsenheter som avses i 7 kap. 38 §.

10 § Vid tillämpning av 2–6 §§ ska en sådan orealiserad förlust som avses i 3 kap. 13 § 1 undantas från vinst eller förlust före inkomstskatt om förlusten överstiger 50 miljoner euro i en stat.

11 § Om koncernenheterna i en stat uppfyller kraven i den tillfälliga safe harbour-regeln i 2–6 §§ ska även koncernenheter som innehas för försäljning omfattas av regeln.

Undantag från tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln

12 § Följande koncernenheter och koncerner är undantagna från tillämpningen av 2–6 §§:

- Statslösa koncernenheter.
- Koncerner med flera moderenheter, när en kvalificerad land-för-land-rapport inte innehåller information från hela den kombinerade koncernen.
- Koncernenheter för vilka ett val har gjorts i enlighet med 7 kap. 83 §.
- Koncerner som inte tillämpat 2–6 §§ för koncernenheter i en stat vid ett tidigare räkenskapsår, men som hade haft möjlighet att göra det.

Övergångsår

13 § Vid tillämpning av 4 kap. 30 och 32 §§ ska ett övergångsår enligt 4 kap. 29 § för en koncernenhet i en stat inte omfatta de år som 2–6 §§ tillämpas av koncernenheten. Vid tillämpning av 4 kap. 32 § gäller dessutom följande. Om den säljande koncernenheten omfattas av en huvudregel ett år som den köpande koncernenheten tillämpar 2–6 §§ eller

om transaktionen ger upphov till en skattepliktig vinst

ska i stället för vad som anges i första meningen övergångsåret avse det år som den säljande enheten omfattas av en huvudregel eller det år då transaktionen genomfördes.

9 kap. Redovisning och förnyelse av val

1 § Den rapporterande enheten kan välja att

1. inte behandla en undantagen enhet som en undantagen enhet enligt bestämmelsen i 1 kap. 11 §,

2. ersätta det belopp som dragits av som en skattekostnad med den aktiebaserade ersättningen som ersatt den avdragna kostnaden enligt bestämmelserna i 4 kap. 2–6 §§,

3. att beräkna det justerade resultatet för tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde med ledning av realisationsprincipen enligt bestämmelserna i 4 kap. 7 och 8 §§,

4. eliminera effekter från transaktioner mellan koncernenheter enligt bestämmelsen i 4 kap. 12 §,

5. behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet enligt bestämmelserna i 7 kap. 38–40 §§, eller

6. tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod för en ägarenhet till en investeringsenhet enligt bestämmelserna i 7 kap. 41–45 §§.

2 § Den rapporterade enheten kan även välja

1. hur vinst eller förlust vid avyttring av fast egendom ska behandlas enligt bestämmelserna i 4 kap. 9–11 §§,

2. att inte beakta en uppskjuten skatteskuld vid beräkningen av den justerade skattekostnaden enligt bestämmelsen i 4 kap. 18 §,

3. att låta en oväsentlig minskning av skattekostnaden påverka innevarande år i stället för året som justeringen avser enligt bestämmelsen i 4 kap. 25 §,

4. att inte tillämpa avdraget för substansbeloppet enligt bestämmelsen i 5 kap. 11 §,

5. att tillämpa undantaget för verksamhet av begränsad betydelse enligt bestämmelserna i 5 kap. 12–14 §§, eller

6. ta med ett fiktivt utdelningsskattebelopp vid beräkningen av den justerade skattekostnaden för koncernenheter i en stat med ett berättigat utdelningsskattesystem enligt 7 kap. 83–88 §§.

3 § Ett val som avses i 1 § gäller i fem år från och med det år då valet görs. Därefter förnyas valet, om den rapporterade enheten inte har återkallat det innan femårsperiodens slut. Om valet återkallas kan ett nytt val enligt 1 § 1–6 göras först fem år efter den första femårsperiodens slut.

4 § Ett val som avses i 2 § gäller för det år då det har gjorts. Därefter förnyas valet, om den rapporterade enheten inte har återkallat det.

5 § Ett val som avses i 1 och 2 §§ ska redovisas i en tilläggsskatterapport.

6 § Val att tillämpa en alternativregel för uppskjuten skattefordran enligt 4 kap. 13 § ska göras i den första tilläggsskatterapporten som omfattar enheter i den stat valet gäller.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2023.

3. Bestämmelserna i 8 kap. tillämpas för räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2023 och före den 1 januari 2027. Räkenskapsår som avslutas efter den 30 juni 2028 omfattas inte.

Förslag till lag om ändring i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.

Härigenom föreskrivs att 3, 5 och 7 §§ lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹

En fordran preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den förföll till betalning, om inte annat följer av andra *eller* tredje stycket.

En fordran preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den förföll till betalning, om inte annat följer av andra, tredje *eller fjärde* stycket.

Har en fordran fastställts till sitt belopp sedan den förfallit till betalning, räknas preskriptionstiden i fråga om sådan del av fordringen som dessförinnan inte har varit indrivningsbar från utgången av det kalenderår då fastställelsen ägde rum. Detsamma gäller om en fordran har fastställts till sitt belopp sedan föreskriven tid för avlämnande av deklaration eller annan redovisning för fordringen gått ut.

En fordran som har påförts enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning. Om ett sådant indrivningsuppdrag återtas, upphör beräkningen av preskriptionstid för det belopp som omfattas av återkallelsen.

En fordran som har påförts enligt skatteförfarandelagen och som avser nationell tilläggsskatt preskriberas fyra år efter utgången av det beskattningsår då den förföll till betalning.

5 §²

Om ett beslut om företagsrekonstruktion har meddelats på grund av en ansökan som gjorts innan fordran har preskriberats, preskriberas den tidigast två år efter utgången av det kalenderår då företagsrekonstruktionen upphört eller en skulduppställning i en fastställd rekonstruktionsplan ska vara fullgjord. Om ett inledande beslut om skuldsanering eller F-skuldsanering har meddelats innan fordringen har preskriberats, preskriberas den tidigast två år efter utgången av det kalenderår då inledande beslutet meddelades eller, om ett beslut om skuldsanering eller F-skuldsanering har meddelats, då återstående skuldbelopp senast skulle ha betalats.

Första stycket gäller inte om ansökan om företagsrekonstruktion görs eller ett inledande beslut om skuldsanering eller F-skuldsanering meddelas under tid då preskriptionstiden är förlängd på grund av 9 §.

¹ Senaste lydelse 2011:1309.

² Senaste lydelse 2022:978.

Första stycket gäller inte en fordran som avses i 3 § fjärde stycket. Bilaga 7

7 §³

Preskriptionstiden får på Skatteverkets ansökan förlängas av förvaltningsrätten mot den som svarar för betalning av en fordran, om han

1. har överlåtit, undanskaffat eller upplåtit särskild rätt till egendom och det kan antas att han gjort detta för att försvåra det allmännas möjligheter att få betalt för fordringen,

2. har saknat känt hemvist och det inte har kunnat klarläggas var han uppehållit sig,

3. inte har kunnat anträffas på känt hemvist inom riket och det inte har kunnat klarläggas var han uppehållit sig samt det kan antas att han hållit sig undan eller

4. har stadigvarande vistats utomlands.

En förlängning enligt första stycket 2–4 får beslutas endast om de förhållanden som anges där förelegat sedan fordringen överlämnats för indrivning och särskilda skäl inte talar mot en förlängning.

Mot en juridisk person får förlängning enligt första stycket 2–4 beslutas, om sådana förhållanden som anges där har förelegat i fråga om en företrädare för den juridiska personen och detta med hänsyn till företrädarens inflytande över eller befattning med den juridiska personens verksamhet kan antas ha varit av betydelse för det allmännas möjligheter att få betalt för sin fordran.

En fordran som avses i 3 § fjärde stycket får inte förlängas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

³ Senaste lydelse 2010:9.

Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Härigenom föreskrivs att 1, 9 och 17 §§ lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i
 - a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
 - b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–13 i den lagen,
 - c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
 - d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
 - e) inkomstskattelagen (1999:1229), och
 - f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,
2. punktskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244),
3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),
4. taxering enligt fastighets-
taxeringslagen (1979:1152), *och*
5. skatt enligt kupongskattelagen
(1970:624).
4. taxering enligt fastighets-
taxeringslagen (1979:1152),
5. skatt enligt kupongskattelagen
(1970:624), *och*
6. *skatt enligt lagen (2024:000)
om tilläggsskatt.*

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket.

9 §²

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast ska lämnas till ledning för det beslut om slutlig skatt eller den taxering som frågan avser.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder ska ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 5 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast inom fyra månader efter utdelningstillfället.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 6 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då

¹ Senaste lydelse 2022:1752.

² Senaste lydelse 2015:885.

tillägsskatterapport senast ska lämnas till ledning för det beslut om tilläggs katt som frågan avser. Bilaga 7

17 §³

För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1, 4 eller 5 får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.

För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1, 4, 5 eller 6 får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.

Om Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer ett förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, ska avgiften betalas tillbaka.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

³ Senaste lydelse 2015:885.

Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att nuvarande 49 kap. 10 d § ska betecknas som 49 kap. 10 e §,

dels att 1 kap. 1 §, 3 kap. 1, 4, 11 och 17 §§, 7 kap. 1 §, 36 kap. 1 §, 37 kap. 9 §, 38 kap. 1 §, 41 kap. 2 §, 44 kap. 3 §, 48 kap. 1, 2, 4, 6 och 7 §§, 49 kap. 1, 7, 11, 13 och 15 §§, 52 kap. 1, 3 och 4 §§, 57 kap. 2 §, 59 kap. 1 och 11 §§, 62 kap. 8 och 15 §§, 63 kap. 1, 7 och 8 §§, 65 kap. 1 och 18 §§, 66 kap. 5 och 20 §§, 67 kap. 33 och 34 §§ ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före den tidigare 49 kap. 10 d § ska sättas närmast före den nya 49 kap. 10 e §,

dels att det ska införas fyra nya kapitel, 32 a kap., 33 c kap., 49 e kap. och 56 a kap., 21 nya paragrafer, 3 kap. 11 a §, 5 kap. 6 §, 7 kap. 2 b §, 36 kap. 7 §, 48 kap. 5 a §, 49 kap. 10 d §, 51 kap. 3 och 4 §§, 52 kap. 8 f §, 59 kap. 13 a och 23 a §§, 61 kap. 1 a §, 62 kap. 13 a §, 65 kap. 6 a, 6 b, 12, 16 a och 16 b §§, 66 kap. 9 b och 24 c §§ och 67 kap. 14 b § och närmast före 3 kap. 11 a §, 5 kap. 6 §, 36 kap. 7 §, 48 kap. 5 a §, 52 kap. 8 f §, 59 kap. 23 a §, 62 kap. 13 a §, 65 kap. 6 a, 12 och 16 a §§, 66 kap. 9 b och 24 c §§ och 67 kap. 14 b § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §¹

I denna lag finns bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter.

Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande.

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

32 kap. – När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?

32 kap. – När och var ska en inkomstdeklaration lämnas?

32 a kap. – Tilläggs-skattedeklaration

33 kap. – Särskilda uppgifter

33 kap. – Särskilda uppgifter

33 a kap. – Land-för-land-rapporter

33 a kap. – Land-för-land-rapporter

33 b kap. – Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang

33 b kap. – Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang

34 kap. – Informationsuppgifter

33 c kap. – Tilläggs-skatterapport

34 kap. – Informationsuppgifter

49 d kap. – Plattformsavgift	49 d kap. – Plattformsavgift
	49 e kap. – Rapportavgift
50 kap. – Kontrollavgift	50 kap. – Kontrollavgift

AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER OCH AVGIFTER

56 kap. – Beslut och besked om slutlig skatt	56 kap. – Beslut och besked om slutlig skatt
	56 a kap. – Beslut och besked om tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt
57 kap. – Skönmässiga beslut om skatter och avgifter	57 kap. – Skönmässiga beslut om skatter och avgifter

3 kap.

1 §²

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar finns i nedan angivna paragrafer:

kassaregister i 39 kap. 2 §	kassaregister i 39 kap. 2 § <i>koncernenhet i 11 a §</i>
konsortier för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortier) i 7 §	konsortier för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortier) i 7 §

Nuvarande lydelse

4 §³

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<i>För</i>	<i>avses med beskattningsår</i>
1. skatt eller avgift enligt	beskattningsår enligt 1 kap. 13–
a) inkomstskattelagen (1999:1229),	15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag,
b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,	räkenskapsåret
c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel	

² Senaste lydelse 2018:243.

³ Senaste lydelse 2022:1763.

i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, 11 och 12,

d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,

e) lagen (2021:1256) om riskskatt för kreditinstitut, och

f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift

2. skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 6–10 och 13

3. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

4. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som ska redovisas för redovisningsperioder

5. annan mervärdesskatt

6. punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder

7. punktskatt enligt

a) beslut som avses i 53 kap. 5 §,

b) 5 kap. 22–25 och 27 §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi,

c) 8 a § lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,

d) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:155) om tobaksskatt, eller

e) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:156) om alkoholskatt

8. annan punktskatt

9. övriga skatter

10. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.

det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt 13 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel

det kalenderår då ersättningen betalas ut

beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen

det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts, eller förvärvet eller omsättningen har skett

beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen

det kalenderår under vilket beslutet om återbetalning eller kompensation, beslutet om beskattning vid oegentlighet eller felaktiga uppgifter, eller beslutet om ansvar vid oegentlighet, har meddelats

det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat det kalenderår som skatten ska betalas för

det kalenderår som avgiften ska betalas för.

4 §

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<i>För</i>	<i>avses med beskattningsår</i>
1. skatt eller avgift enligt a) inkomstskattelagen (1999:1229), b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, 11 och 12, d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, e) lagen (2021:1256) om riskskatt för kreditinstitut, och f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift	beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag, räkenskapsåret
2. skatt enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt	beskattningsår enligt 2 kap. 26 § lagen om tilläggsskatt
3. skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 6–10 och 13	det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt 13 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel
4. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	det kalenderår då ersättningen betalas ut
5. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
6. annan mervärdesskatt	det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts, eller förvärvet eller omsättningen har skett
7. punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
8. punktskatt enligt a) beslut som avses i 53 kap. 5 §, b) 5 kap. 22–25 och 27 §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi, c) 8 a § lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,	det kalenderår under vilket beslutet om återbetalning eller kompensation, beslutet om beskattning vid oegentlighet eller felaktiga uppgifter, eller beslutet om ansvar vid oegentlighet, har meddelats

d) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:155) om tobaksskatt, eller
e) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:156) om alkoholskatt

9. annan punktskatt

10. övriga skatter

11. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.

det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat
det kalenderår som skatten ska betalas för

det kalenderår som avgiften ska betalas för.

11 §

Med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och koncernenheter.

Koncernenhet

11 a §

Med koncernenhet avses koncernenhet enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

17 §⁴

Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift och kontrollavgift.

Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift, kontrollavgift och rapportavgift.

5 kap.

Uppgifts- och betalningsskyldig koncernenhet för kompletterande tilläggsskatt

6 §

Om Skatteverket har beslutat att en koncernenhet i en koncern ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt enligt 6 kap. 11 a § lagen (2024:000) om tilläggsskatt, ska den ansvariga koncernenhet

som Skatteverket utsett för koncernenheterna redovisa och betala den kompletterande tilläggsskatten och i övrigt företräda koncernenheterna i frågor som rör sådan skatt.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos den ansvariga koncernenheten.

7 kap.

1 §⁵

Skatteverket ska registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag,
2. den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter,
3. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag för den som är skattskyldig bara på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 samma lag,
4. den som utan att omfattas av 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9, 11 och 11 b–13 §§ samma lag,
5. den som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen,
6. en utländsk beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ mervärdesskattelagen utan att omfattas av 19 kap. 1 § samma lag och inte heller ska registreras enligt 3, 4 eller 5,
7. en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige och omsätter tjänster i ett annat EU-land som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,
8. den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,
9. den som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§,
10. den som enligt 39 kap. 11 b § är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats, *och*
11. den som betalar ut ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift, *och*
12. en koncernenhet som avses i 1 kap. 4 § lagen (2024:000) om

⁵ Senaste lydelse 2022:172.

tilläggs katt om den är en svensk koncernenhet enligt 2 kap. 9 § den lagen.

Om den som ska registreras enligt första stycket har en företrädare enligt 5 kap., ska dock företrädaren registreras i stället.

Andra stycket gäller inte för en koncernenhet.

2 b §

En koncernenhet ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår registrerings skyldigheten uppstod.

32 a kap.

Tilläggs kattedeclaration

Syftet med

tilläggs kattedeclaration

1 §

Tilläggs kattedeclaration ska lämnas till ledning för beslut om tilläggs katt eller nationell tilläggs katt enligt lagen (2024:000) om tilläggs katt.

Vem ska lämna

tilläggs kattedeclaration?

2 §

En koncernenhet ska lämna en tilläggs kattedeclaration till Skatteverket om

1. koncernenheten ska betala tilläggs katt eller nationell tilläggs katt enligt uppgifterna i den tilläggs skatterapport som lämnas av enheten eller annan,

2. det allokerats kompletterande tilläggs katt till svenska koncernenheter enligt uppgifterna i den tilläggs skatterapport som lämnas av enheten eller annan, eller

3. Skatteverket förelägger enheten att göra det.

Om Skatteverket har fattat beslut om att en koncernenhet ska vara ansvarig för kompletterande tilläggs katt enligt 6 kap. 11 a §

lagen (2024:000) om tilläggsskatt ska övriga koncernenheter inte lämna tilläggsskattedeklaration enligt första stycket 2. Bilaga 7

Vad ska en tilläggsskattedeklaration innehålla?

3 §

En tilläggsskattedeklaration ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgift om vilken enhet som lämnar tilläggsskatterapport,
3. uppgift om att enheten har tagit del av rapporten i 2,
4. sådana godkännanden, ändringar och tillägg som avses i andra stycket,
5. de uppgifter som behövs för att fördela kompletterande tilläggsskatt, och
6. de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt beslut om tilläggsskatt.

En koncernenhet ska godkänna uppgifterna i den tilläggsskatterapport som avses i första stycket 2. Om en uppgift är felaktig eller saknas, ska koncernenheten genom ändring eller tillägg lämna de uppgifter som behövs.

Om någon tilläggsskatterapport inte lämnas av enheten eller annan enhet i koncernen, ska en tilläggsskatterapport biläggas tilläggsskattedeklarationen. Då behöver uppgifterna i första stycket 2–4 inte lämnas.

När ska en tilläggsskattedeklaration lämnas?

4 §

En koncernenhet som är skyldig att lämna en tilläggsskattedeklaration enligt 2 § 1 eller 2 ska lämna deklarationen senast en månad

efter den tidpunkt då tilläggsskatterapporten ska lämnas.

33 c kap. Tilläggsskatterapport

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om skyldighet att lämna tilläggsskatterapport för koncernenheter som omfattas av lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Bestämmelserna ges i följande ordning:

– definitioner och förklaringar (2 §),

– vem ska lämna tilläggsskatterapport (3 och 4 §§),

– vilka uppgifter ska en tilläggsskatterapport innehålla (5–8 §§),

– tilläggsskatterapport med förenklat innehåll (9–11 §§),

– uppgifter vid tillämpning av tillfällig safe harbour-regel (12 §),

– när ska tilläggsskatterapporten och anmälan lämnas (13 §), och

– underrättelse till Skatteverket (14 §).

Definition och förklaringar

2 §

Definitionerna av koncern, svensk koncernenhet, moderföretag, moderenhet och delägd moderenhet är desamma i detta kapitel som i lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Vem ska lämna tilläggsskatterapport?

3 §

En koncernenhet ska lämna en tilläggsskatterapport till Skatteverket.

Om det i en koncern finns flera koncernenheter som är skyldiga att lämna en tilläggsskatterapport till Skatteverket, får de genom en

anmälan till Skatteverket utse en att lämna rapporten för de övrigas räkning.

4 §

En koncernenhet behöver inte lämna en tilläggsskatterapport, om

1. moderföretaget, eller en koncernenhet som moderföretaget har utsett, lämnar en tilläggsskatterapport som innehåller de uppgifter som anges i 5–8 §§ till skattemyndigheten i den stat där den hör hemma, och

2. Sverige har ett avtal om automatiskt utbyte av tilläggsskatterapporter med den stat där enheten som lämnar rapporten hör hemma.

Det som sägs i första stycket om moderföretag gäller även varje moderföretag i en koncern med flera moderenheter som avses i 7 kap. 76 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Koncernenheten, eller den enhet som har utsetts, ska genom en anmälan underrätta Skatteverket om vilken enhet som lämnar tilläggsskatterapporten samt i vilken stat den enheten hör hemma.

Vilka uppgifter ska en tilläggsskatterapport innehålla?

5 §

En tilläggsskatterapport ska innehålla uppgifter för varje koncernenhet om

1. namn, eller annan uppgift som visar identiteten,
2. skatteregistreringsnummer, om det finns,
3. var enheten hör hemma, och
4. dess status enligt bestämmelserna i lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

6 §

En tilläggsskatterapport ska även innehålla information om hela

koncernens struktur och om vilka ägarintressen i koncernenheter som innehas av andra koncernenheter.

Två eller flera koncerner som tillsammans utgör en koncern med flera moderenheter som avses i 7 kap. 76 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt, ska vid upprättandet av tilläggsskatterapporten behandlas som om de vore en enda koncern. Tilläggsskatterapporten ska innehålla information om varje koncern som ingår i koncernen med flera moderenheter.

7 §

En tilläggsskatterapport ska också innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att beräkna

1. den effektiva skattesatsen för varje stat,

2. tilläggsskattebeloppet för varje koncernenhet,

3. tilläggsskattebeloppet för en medlem i en samriskföretagskoncern, och

4. fördelningen av tilläggsskatt enligt huvudregeln och kompletteringsregeln för varje stat.

8 §

En tilläggsskatterapport ska innehålla en förteckning över val enligt 9 kap. lagen (2024:000) om tilläggsskatt.

Tilläggsskatterapport med förenklat innehåll

9 §

Om moderföretaget hör hemma i en stat utanför Europeiska unionen vars nationella bestämmelser är likvärdiga med en huvudregel om tilläggsskatt, ska en tilläggsskatterapport med förenklat innehåll lämnas.

10 §

En tilläggsskatterapport med förenklat innehåll ska innehålla uppgifter som gör det möjligt att identifiera

1. moderföretaget,
2. koncernenheter som hör hemma i samma stat som moderföretaget,
3. svenska koncernenheter, och
4. koncernenheter vars ägarintresse direkt eller indirekt ägs, eller under räkenskapsåret har ägts, av en delägd moderenhet som är en svensk koncernenhet.

Det ska framgå hur koncernstrukturen ser ut när det gäller de berörda enheterna.

11 §

En tilläggsskatterapport med förenklat innehåll ska även innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att

1. beräkna den effektiva skattesatsen för de stater där koncernenheterna som avses i 10 § hör hemma,
2. beräkna den effektiva skattesatsen för de enheter som avses i 10 § 4 om de är statslösa,
3. beräkna tilläggsskattebeloppet för varje enhet som avses i 10 § om den är lågbeskattad,
4. fördela tilläggsskattebelopp som är hänförliga till enheter som avses i 10 § 3 och 4 till rätt koncernenhet enligt 6 kap. 1–5 och 15–16 §§ lagen (2024:000) om tilläggsskatt, och
5. fördela kompletterande tilläggsskatt som är hänförlig till enheter som avses i 10 § till rätt koncernenhet enligt 6 kap. 6–11 §§ lagen om tilläggsskatt.

Uppgifter vid tillämpning av tillfällig safe harbour-regel

12 §

Om koncernen tillämpar en tillfällig safe harbour-regel för en stat enligt 8 kap. 2 § lagen (2024:000) om tilläggsskatt och som innebär att tilläggsskattebeloppet för den staten anses vara noll gäller följande. Tilläggsskatterapporten ska, i stället för de uppgifter som anges i 7 eller 11 § för den staten, innehålla

1. uppgift om totala intäkter och total vinst före inkomstskatt i staten enligt koncernens land-för-land-rapport enligt 8 kap. 3 § lagen om tilläggsskatt vid tillämpning av 8 kap. 2 § 1 den lagen, eller

2. uppgifter som är nödvändiga för att beräkna den effektiva skattesatsen i staten enligt 8 kap. 4 § lagen om tilläggsskatt vid tillämpning av 8 kap. 2 § 2 den lagen, eller

3. uppgift om vinst enligt koncernens land-för-land-rapport och uppgifter som är nödvändiga för att beräkna substansbeloppet i staten enligt 8 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt vid tillämpning av 8 kap. 2 § 3 den lagen.

Utöver första stycket ska även anges uppgift om för vilken stat den tillfälliga safe harbour-regeln tillämpas.

När ska tilläggsskatterapporten och anmälan lämnas?

13 §

En tilläggsskatterapport och anmälan som avses i 3 § andra stycket och 4 § andra stycket ska ha kommit in till Skatteverket inom 15 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser.

Om det är första gången lagen (2024:000) om tilläggsskatt ska

tillämpas på koncernen ska rapporten och anmälan i stället ha kommit in till Skatteverket inom 18 månader efter utgången av det beskattningsår som rapporten eller anmälan avser.

Underrättelse till Skatteverket

14 §

En svensk koncernenhet som utsetts att lämna tilläggsskatterapport enligt 4 § ska meddela Skatteverket när koncernen har påbörjat sin inledande fas av internationell verksamhet.

36 kap.

1 §⁶

Anstånd kan beviljas efter ansökan från den som ska lämna deklaration eller särskilda uppgifter.

Anstånd enligt 3 eller 6 § kan dock beviljas efter ansökan från den som i näringsverksamhet lämnar deklara-tionshjälp.

Anstånd enligt 3, 6 eller 7 § kan dock beviljas efter ansökan från den som i näringsverksamhet lämnar deklara-tionshjälp.

Tilläggsskattedeklaration

7 §

Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket bevilja anstånd med att lämna tilläggsskattedeklaration.

Anstånd får beviljas i högst tre månader.

37 kap.

9 §

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan.

Föreläggandet ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs

1. har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap., eller
2. kan fullgöra sådan uppgiftsskyldighet.

Föreläggandet kan även avse förhållanden som är av betydelse

⁶ Senaste lydelse 2013:1068.

38 kap.

1 §⁷

- Fastställda formulär ska användas för att lämna
1. kontrolluppgifter,
 2. åtagande
 - a) enligt 10 kap. 22 § om att göra skatteavdrag,
 - b) enligt 23 kap. 6 § om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring,
 - c) enligt 23 kap. 7 § om att lämna kontrolluppgifter om gåvor, och
 - d) enligt 23 kap. 8 § om att lämna vissa kontrolluppgifter,
 3. deklARATIONER,
 4. land-för-land-rapporter,
 5. uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang,
 6. särskilda uppgifter,
 7. periodiska sammanställningar, 7. periodiska sammanställningar,
- och
8. underrättelser enligt 22 c kap. 7 §. 8. underrättelser enligt 22 c kap. 7 §,
 9. tilläggsskatterapport,
 10. ändring eller tillägg till en tilläggsskatterapport, och
 11. anmälan enligt 33 c kap. 3 § andra stycket och 4 § andra stycket.

41 kap.

2 §⁸

- Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera
1. att uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. har fullgjorts,
 2. att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. som kan antas uppkomma,
 3. att skattskyldighet enligt lagen (2024:000) om tilläggsskatt har fullgjorts,
 4. att det finns förutsättningar att fullgöra skattskyldighet enligt lagen om tilläggsskatt som kan antas uppkomma,
 5. skatteupplag enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (2022:155) om tobaksskatt eller lagen (2022:156) om alkoholskatt,
 3. skatteupplag enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (2022:155) om tobaksskatt eller lagen (2022:156) om alkoholskatt,

⁷ Senaste lydelse 2022:1686.

⁸ Senaste lydelse 2022:174.

4. att den som har ansökt om återbetalning av eller kompensation för punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 2 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,

5. att den som har ansökt om återbetalning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 1 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,

6. att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 13 §,

7. att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 §, eller

8. att den som har överfört en vara till eller förvärvat en vara från ett avropslager har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 a §.

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket 1–4 av någon annan än den som revideras.

6. att den som har ansökt om återbetalning av eller kompensation för punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 2 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,

7. att den som har ansökt om återbetalning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 1 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,

8. att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 13 §,

9. att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 §, eller

10. att den som har överfört en vara till eller förvärvat en vara från ett avropslager har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 a §.

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket 1–6 av någon annan än den som revideras.

44 kap.

3 §⁹

Ett föreläggande får inte förenas med vite om

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsavgift *eller* kontrollavgift, och

2. föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller första stycket även ställföreträdare för den juridiska personen.

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsavgift, kontrollavgift *eller rapportavgift*, och

⁹ Senaste lydelse 2022:1686.

48 kap.1 §¹⁰

Förseningsavgift ska tas ut om den som ska lämna skattekundeklaration, inkomstdeklaration, särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning, inte har gjort det i rätt tid.

Förseningsavgift ska tas ut om den som ska lämna skattekundeklaration, inkomstdeklaration, *tillägsskatte*deklaration, *tillägsskatte*rapport, särskilda uppgifter eller periodisk sammanställning, inte har gjort det i rätt tid.

Förseningsavgift ska dock inte tas ut om det är fråga om

1. en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 §,
2. en särskild skattedeklaration för redovisning av mervärdesskatt enligt 26 kap. 7 § andra eller tredje stycket,
3. särskilda uppgifter som redare ska lämna enligt 33 kap. 8 §, eller
4. särskilda uppgifter om nedsättning av utländsk skatt enligt 33 kap. 9 §.

2 §

Den uppgiftsskyldige ska inte anses ha lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter, om uppgifterna i deklaraationen eller de särskilda uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.

Den uppgiftsskyldige ska inte anses ha lämnat inkomstdeklaration, *tillägsskatte*deklaration eller särskilda uppgifter, om uppgifterna i deklaraationen eller de särskilda uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för beskattningen.

4 §

Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat inkomstdeklaration eller särskilda uppgifter inte har undertecknat uppgifterna enligt 38 kap. 2 §, ska Skatteverket förelägga den uppgiftsskyldige att göra det. Förseningsavgift ska tas ut bara om föreläggandet inte följs. Avgiften ska i sådana fall bestämmas enligt 6 §.

Om grunden för att ta ut förseningsavgift är att den som har lämnat inkomstdeklaration, *tillägsskatte*deklaration eller särskilda uppgifter inte har undertecknat uppgifterna enligt 38 kap. 2 §, ska Skatteverket förelägga den uppgiftsskyldige att göra det. Förseningsavgift ska tas ut bara om föreläggandet inte följs. Avgiften ska i sådana fall bestämmas enligt 6 §.

En koncernenhet som har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapport

5 a §

För en koncernenhet som har anmält att en annan enhet ska lämna tilläggsskatterapporten ska förseningsavgift tas ut först om Skatteverket inte har mottagit en tilläggsskatterapport inom två år från beskattningsårets utgång.

Nuvarande lydelse

6 §¹¹

Förseningsavgiftens storlek framgår av följande uppställning.

<i>Om förseningsavgiften gäller</i>	<i>uppgår den till</i>
aktiebolags eller ekonomisk försenings inkomstdeklaration	6 250 kronor
någon annans inkomstdeklaration	1 250 kronor
särskilda uppgifter	1 250 kronor
periodisk sammanställning	1 250 kronor
skattedecklaration	625 kronor

Förseningsavgiften för skattedecklaration uppgår dock till 1 250 kronor om det är fråga om en deklamation som ska lämnas efter föreläggande.

Föreslagen lydelse

6 §

Förseningsavgiftens storlek framgår av följande uppställning.

<i>Om förseningsavgiften gäller</i>	<i>uppgår den till</i>
aktiebolags eller ekonomisk försenings inkomstdeklaration	6 250 kronor
någon annans inkomstdeklaration	1 250 kronor
särskilda uppgifter	1 250 kronor
periodisk sammanställning	1 250 kronor
skattedecklaration	625 kronor
<i>tilläggsskattedecklaration eller tilläggsskatterapport</i>	<i>25 000 kronor</i>

Förseningsavgiften för skattedecklaration uppgår dock till 1 250 kronor om det är fråga om en deklamation som ska lämnas efter föreläggande.

7 §

Om den som utan föreläggande ska lämna en inkomstdeklaration Om den som utan föreläggande ska lämna en inkomstdeklaration,

¹¹ Senaste lydelse 2015:768.

eller särskilda uppgifter inte har gjort det inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten enligt denna lag skulle ha fullgjorts, ska en andra förseningsavgift tas ut.

tilläggs-skattedeklaration, tilläggs-skatterapport eller särskilda uppgifter inte har gjort det inom tre månader från den tidpunkt då skyldigheten enligt denna lag skulle ha fullgjorts, ska en andra förseningsavgift tas ut.

Om skyldigheten inte har fullgjorts efter ytterligare två månader, ska en tredje förseningsavgift tas ut.

Vid tillämpningen av första stycket ska hänsyn inte tas till den senarelagda deklARATIONSTIDPUNKT som gäller för andra juridiska personer än dödsbon som lämnar deklARATION elektroniskt.

I fall som avses i 5 a § gäller första stycket efter den tidpunkt som anges där.

49 kap.

1 §¹²

I detta kapitel finns bestämmelser om

- tillämpningsområdet för skattetillägg (2 och 3 §§),
- skattetillägg vid oriktig uppgift (4 och 5 §§),
- skattetillägg vid skönsbeskattning (6 och 7 §§),
- skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (8 §),
- skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (9 §),
- när skattetillägg inte får tas ut – när skattetillägg inte får tas ut (10–10 d §§), (10–10 e §§),
- beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift (11, 13 och 14 §§),
- beräkning av skattetillägg vid skönsbeskattning (15 och 16 §§),
- beräkning av skattetillägg vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut (17 §),
- beräkning av skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts (18 §),
- att underlaget ska bestämmas utan hänsyn till andra frågor (19 §),
- ränteräkning (20 §), och
- när skattetillägg ska tas ut enligt mer än en procentsats (21 §).

7 §

Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklARATIONSSKYLDIGE inte har lämnat någon skattedeklaration eller inkomstdeklARATION ska undanröjas om

Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av att den deklARATIONSSKYLDIGE inte har lämnat någon skattedeklaration, inkomstdeklARATION eller tilläggs-skattedeklaration ska undanröjas om

1. en skattedeklaration lämnas inom två månader från utgången av den månad då beslutet meddelades, eller

2. en inkomstdeklARATION lämnas inom fyra månader från utgången

2. en inkomstdeklARATION eller tilläggs-skattedeklaration lämnas inom fyra månader från utgången

av den månad då beslutet av den månad då beslutet Bilaga 7
meddelades. meddelades.

Om den deklarationsskyldige gör sannolikt att han eller hon inte har fått kännedom om skattetillägget före utgången av den månad då beslutet meddelades, ska fristen i stället räknas från den dag då den deklarationsskyldige fick sådan kännedom.

Skattedeklaration eller Skattedeklaration, inkomstdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom den angivna tiden. deklaration eller tilläggsskattedeklaration ska ha kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom den angivna tiden.

10 d §¹³

Skattetillägg på tilläggsskatt ska inte utgå i den del det grundas på en felaktighet eller passivitet som leder till att rapportavgift enligt 49 e kap. tas ut.

11 §

Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 (skattetillägg på slutlig skatt) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Skattetillägg på sådan skatt som avses i 1. 56 kap. 3 § 1–4 och 6 (skattetillägg på slutlig skatt), och 2. 56 a kap. 1 eller 5 § (skattetillägg på tilläggsskatt) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

13 §

Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp har hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod, är

1. skattetillägget på slutlig skatt 10 procent, 1. skattetillägget på slutlig skatt och tilläggsskatt 10 procent,
2. skattetillägget på annan skatt
 - a) 2 procent om redovisningsperioden för skatten är högst tre månader och den uppgiftsskyldige har hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra

¹³ Senaste lydelse av tidigare 10 d § 2017:387.

beloppet till en period som löper ut högst fyra månader före eller fyra månader efter den period som beloppet borde ha hänförs till, och

b) 5 procent i andra fall.

15 §¹⁴

Vid skönsbeskattning är skattetillägget på slutlig skatt 40 procent och skattetillägget på annan skatt 20 procent. Skattetillägget ska beräknas på	Vid skönsbeskattning är skattetillägget på slutlig skatt <i>och tilläggsskatt</i> 40 procent och skattetillägget på annan skatt 20 procent. Skattetillägget ska beräknas på
--	---

1. den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt

a) de uppgifter som den uppgiftsskyldige har lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen, och

b) de avstämningsuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, och

2. den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11, 13 och 14 §§.

I den utsträckning en skönsbeskattning innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 11–14 §§.

49 e kap. Rapportavgift

När ska rapportavgift tas ut?

1 §

Rapportavgift ska tas ut av den som lämnar tilläggsskatterapport om det klart framgår att rapporten innehåller allvarliga brister.

Med brister avses att felaktiga uppgifter har lämnats eller att uppgifter som skulle ha lämnats har utelämnats.

Brister är allvarliga om de

1. har orsakat att tilläggsskatt inte påförts trots att det fanns grund för det,

2. påtagligt ökat risken för att skatt skulle undandras, eller

3. förhindrat eller allvarligt försvårat skattekontrollen.

Vad som anges i första–tredje styckena gäller även för uppgifter

som lämnas vid komplettering eller rättelse av rapporten. Bilaga 7

2 §

Rapportavgift ska inte tas ut om bristerna har rättats på eget initiativ av den rapporterade enheten.

Beräkning av rapportavgift

3 §

Rapportavgiften ska uppgå till lägst 250 000 kronor och högst 10 miljoner kronor.

Om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för rapportavgiften hade kunnat utgöra grund för skattetillägg eller motsvarande sanktion i en annan stat ska rapportavgiften uppgå till det belopp som hade tagits ut som skattetillägg om enheten hade hört hemma i Sverige med tillägg för ett belopp som motiveras av övriga brister, även om det samlade beloppet överstiger 10 miljoner kronor.

När avgiftens storlek beslutas ska särskild hänsyn tas till

1. arten och omfattningen av bristerna,
2. risken för skatteundandragande, och
3. om den som lämnat rapporten eller annan koncernenhet som bidragit med uppgifter uppsåtligen lämnat felaktiga uppgifter eller underlåtit att lämna uppgifter som skulle ha lämnats, eller varit grovt vårdslös vid uppgiftslämnandet.

51 kap.

3 §

Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut förseningsavgift med fullt belopp när tilläggskatte-rapport inte har lämnats i rätt tid ska Skatteverket även beakta om förseningsavgiften har samband med att en anmälan enligt 33 c kap.

3 § *andra stycket eller 4 § andra stycket inte har gjorts eller inte har gjorts i rätt tid.*

Första stycket ska inte tillämpas i förhållande till den koncernenhet som har utsetts att lämna rapporten.

4 §

Vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg på tilläggsskatt med fullt belopp ska Skatteverket även beakta

1. om den felaktighet eller passivitet som skattetillägget grundas i även har lett till en sanktion för den rapporterade enheten i annan stat, och

2. att bestämmelserna om tilläggsskatt kan vara särskilt komplicerade och att den uppgiftsskyldighet som gäller för tilläggsskatt är mycket omfattande.

52 kap.

1 §¹⁵

I detta kapitel finns bestämmelser om

- beslut om förseningsavgift (2 §),
 - beslut om skattetillägg (3–8 a §§),
 - beslut om återkallelseavgift (8 b §),
 - beslut om dokumentationsavgift (8 c §),
 - beslut om rapporteringsavgift (8 d §),
 - beslut om plattformavgift (8 e §),
 - *beslut om rapportavgift (8 f §),*
 - beslut om kontrollavgift (9 §),
 - att särskild avgift inte får beslutas för en person som har avlidit (10 §),
- och
- att särskild avgift tillfaller staten (11 §).

3 §

Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Ett beslut om skattetillägg på tilläggsskatt på grund av oriktig uppgift eller skönsbeskattning ska meddelas inom tre år från utgången

4 §

Om den som är deklarationsskyldig lämnar deklaration efter utgången av året efter det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket.

Om en tilläggs-skattedeklaration kommer in till Skatteverket senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, ska ett beslut om skattetillägg meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Beslut ska dock meddelas senast sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om den deklarationsskyldige inte har lämnat någon deklaration, får ett beslut om skattetillägg meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Beslut om rapportavgift

8 f §

Ett beslut om rapportavgift ska meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Beslut om rapportavgift ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

56 a kap. Beslut och besked om tilläggsskatt och nationell tilläggsskatt

Tilläggsskatt

1 §

Skatteverket ska besluta om tilläggsskatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en tilläggs-skatte-rapport, tilläggs-skattedeklaration och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll.

Beslut om tilläggsskatt ska endast meddelas för en

koncernenhet om enheten har lämnat en tillägsskattedeklaration eller det i övrigt framkommit att enheten ska betala tillägsskatt.

Har Skatteverket beslutat i fråga om tillägsskatt får nytt beslut till nackdel för den beslutet gälla fattas endast om förutsättningarna i 66 kap. 27 § är uppfyllda.

2 §

I beslutet om tillägsskatt ska Skatteverket bestämma storleken på den tillägsskatt som en koncernenhet ska betala.

I beslutet om tillägsskatt ska belopp anges i svenska kronor. Om tillägsskattebeloppen som ligger till grund för beslutet anges i annan valuta, ska beloppet omräknas till svenska kronor utifrån balansdagens kurs för koncernenheten. Om tillägsskattebeloppet inte kan hänföras till en enskild koncernenhet ska kursen på moderföretagets balansdag användas.

Den kurs som fastställs av Sveriges riksbank för köp av svenska kronor ska användas vid omräkning. Om någon valutakurs inte fastställts av Sveriges riksbank ska motsvarande kursnoteringar från annan organisation som är allmänt accepterade användas.

3 §

Ett beslut om tillägsskatt ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om en tillägsskattedeklaration kommer in till Skatteverket senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, ska ett beslut om tillägsskatt i stället för vad som anges i första stycket meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in till Skatteverket. Beslut ska dock

meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om den deklarations skyldige inte har lämnat någon deklaration, trots att denne blivit förelagd att göra det, får ett beslut om tilläggsskatt meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

4 §

Beslut om tilläggsskatt ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Nationell tilläggsskatt

5 §

Skatteverket ska besluta om nationell tilläggsskatt på grundval av uppgifter som har lämnats i en tilläggsskatterapport, tilläggs-skattedeklaration och vad som i övrigt har kommit fram vid utredning och kontroll.

Beslut om nationell tilläggsskatt ska endast meddelas för en koncernenhet om enheten har lämnat en tilläggsskattedeklaration där nationell tilläggsskatt redovisas eller det i övrigt framkommit att enheten ska betala nationell tilläggsskatt.

Har Skatteverket beslutat i fråga om nationell tilläggsskatt får nytt beslut till nackdel för den beslutet gäller fattas endast om förut-sättningarna i 66 kap. 27 § är uppfyllda.

6 §

Vad som anges i 2–4 §§ för beslut om tilläggsskatt gäller även vid beslut om nationell tilläggsskatt.

57 kap.

2 §

Skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration inte har gjort

Skönsbeskattning på grund av att den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration *eller tilläggs-*

det, får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deklaration har sänts ut till den deklara-
 tionsskyldige och föreläggandet inte har följts. *skattedeklaration* inte har gjort det,
 får beslutas bara om ett föreläggande att lämna deklaration
 har sänts ut till den deklara-
 tionsskyldige och föreläggandet inte har följts.

59 kap.

1 §¹⁶

I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp (2–6 §§),
- ansvar när anmälan om F-skatt inte har gjorts (7–9 §§),
- betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter (10 §),
- ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag (11 §),
- företrädaransvar (12–21 §§),
- ansvar för redare (22 §),
- ansvar för beskattningsbara personer i en mervärdesskattegrupp (23 §),
- ansvar för kompletterande tilläggsskatt som allokteras till svenska koncernenheter (23 a §),
- ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag (24 §), och
- indrivning och preskription (26 och 27 §§).

11 §¹⁷

Skatteverket beslutar om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag avseende skatter och avgifter enligt denna lag.

Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran mot handelsbolaget har preskriberats.

Ett beslut om ansvar i fråga om skattetillägg får inte fattas, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som beslutet om ansvar skulle avse.

Ett beslut om ansvar i fråga om skattetillägg eller rapportavgift får inte fattas, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget eller rapportavgiften redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som beslutet om ansvar skulle avse.

¹⁶ Senaste lydelse 2013:369.

¹⁷ Senaste lydelse 2015:633.

13 a §

Företrädaransvar får inte beslutas för belopp som avser tilläggsskatt.

Ansvar för kompletterande tilläggsskatt som allokaterats till svenska koncernenheter

23 a §

Om ansvarig koncernenhet som har utsetts att betala hela den kompletterande tilläggsskatt som allokteras till svenska koncernenheter inte har fullgjort skyldigheten att betala den kompletterande tilläggsskatten, får Skatteverket besluta att en eller flera av de andra koncernenheterna tillsammans med den ansvariga koncernenheten är skyldig att betala skatten till den del skatten hänförs till ett räkenskapsår som enheten är koncernenhet.

Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran har preskriberats.

61 kap.*1 a §*

För registrering av nationell tilläggsskatt enligt 56 a kap. 5 § ska det upprättas ett särskilt skattekonto.

62 kap.*8 §¹⁸*

Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades.

Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 §, *tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt* ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt, *tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt* fattades.

Följande skatter och avgifter ska vara betalda senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades:

¹⁸ Senaste lydelse 2022:1686.

1. annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt samt avgifter som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol,

2. förseningsavgift och skatte-tillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol samt återkallelse-avgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattform-avgift eller kontrollavgift,

2. förseningsavgift och skatte-tillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol samt återkallelse-avgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattform-avgift, kontrollavgift och rapportavgift,

3. särskild inkomstskatt som har beslutats enligt 54 kap. 2 §, samt

4. skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap.

Slutlig skatt enligt andra stycket 1 samt förseningsavgift och skattetillägg enligt andra stycket 2 behöver dock inte betalas före den förfallodag som anges i första stycket.

Mervärdesskatt enligt andra stycket 1 samt skattetillägg enligt andra stycket 2 som har beslutats med anledning av beslut om mervärdesskatt behöver inte betalas före den förfallodag som anges i 3 §.

Betalning av nationell tilläggsskatt

13 a §

Betalaren av nationell tilläggsskatt får bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av mot skulden för nationell tilläggsskatt eller från den skuld som avser andra skatter och avgifter.

Andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar ska i första hand räknas av från den skuld som beloppet hör till.

15 §

Om det behöver anges om en skatt eller avgift är betald, ska inbetalda och andra tillgodoräknade belopp fördelas proportionellt mellan samtliga skatter och avgifter som har registrerats under den aktuella avstämningsperioden. Anstånd med betalning eller nedsättning av skatt eller avgift som har tillgodoräknats under perioden ska dock beaktas bara om beloppet avser en skatt eller avgift som har betalats under en tidigare period. Den skatt eller avgift som ett anstånd eller en nedsättning avser ska inte beaktas.

Första stycket gäller inte om annat följer av 12, 13 eller 14 § eller av bestämmelser i annan lag.

Första stycket gäller inte om annat följer av 12–14 §§ eller av bestämmelser i annan lag.

63 kap.

1 §¹⁹

I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansökan om anstånd (2 §),
- deklarationsanstånd (3 §),
- ändringsanstånd (4 §),
- anstånd för att undvika betydande skada (5 §),
- anståndstid i fall som avses i 4 och 5 §§ (6 §),
- anstånd med att betala skatte- tillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift och kontrollavgift (7 och 7 a §§),
- anstånd med att betala skatte- tillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift, kontrollavgift och rapportavgift (7 och 7 a §§),
- säkerhet (8–10 §§),
- anstånd vid avyttring av tillgångar (11 §),
- anstånd när punktskatt ska betalas för helt varulager (12 §),
- anstånd vid totalförvarstjänstgöring (13 §),
- anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning (14 §),
- anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag (14 a–14 c §§),
- anstånd med betalning av skatt i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt (14 d §),
- anstånd på grund av synnerliga skäl (15 §),
- anståndsbeloppet (16–21 a §§),
- ändrade förhållanden (22–22 c §§), och
- anstånd som är till fördel för det allmänna (23 §).

7 §²⁰

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift och kontrollavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat

1. beslutet om skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift eller kontrollavgift, eller

2. beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget eller återkallelseavgiften.

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift, kontrollavgift och rapportavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat

1. beslutet om skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift, kontrollavgift eller rapportavgift, eller

2. beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget, åter-

¹⁹ Senaste lydelse 2022:1686.

²⁰ Senaste lydelse 2022:1686.

Anstånd vid omprövning får dock inte beviljas om anstånd tidigare har beviljats enligt första stycket med betalningen i avvaktan på en omprövning av samma fråga.

Anståndet ska gälla fram till dess att Skatteverket eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut eller längst tre månader efter dagen för beslutet.

8 §²¹

Om det i de fall som avses i 4, 5, 14 eller 14 d § kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas bara om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning.

Första stycket gäller inte om

1. anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt,
2. det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att behöva betalas,
3. anståndet avser skattetillägg, 3. anståndet avser skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift *eller* kontrollavgift, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift, kontrollavgift *eller* rapportavgift,
4. det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked, eller
5. det annars finns särskilda skäl.

65 kap.1 §²²

I detta kapitel finns bestämmelser om

- grunder för ränteberäkningen (2–4 §§),
- kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt (5 §),
- kostnadsränta på slutlig skatt (6 §),
 - kostnadsränta på tillägsskatt (6 a och 6 b §§),
- kostnadsränta vid anstånd (7 §),
- kostnadsränta vid omprövning och överklagande (8–11 §§),
 - kostnadsränta vid omprövning och överklagande (8–12 §§),
- kostnadsränta vid för sen betalning (13 §),
- minskning av och befrielse från kostnadsränta (14 och 15 §§),
- intäktsränta (16 och 17 §§),
 - intäktsränta (16–17 §§),
- en annan startdag för ränteberäkningen på grund av helg (18 §), och
- ränteberäkning utanför skattekontot (19 och 20 §§).

Kostnadsränta på tillägsskatt

6 a §

Om tillägsskatt enligt 56 a kap. 1 § ska betalas, ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i

²¹ Senaste lydelse 2022:1686.

²² Senaste lydelse 2016:1077.

tredje månaden andra året efter beskattningsåret. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Innan kostnadsräntan beräknas ska avräkning göras för särskilda avgifter.

6 b §

För nationell tilläggsskatt enligt 56 a kap. 5 § ska kostnadsränta dock beräknas från och med dagen efter beslutet. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Innan kostnadsräntan beräknas ska avräkning göras för särskilda avgifter.

Tilläggsskatt

12 §²³

Om tilläggsskatt ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, ska kostnadsränta beräknas från och med den 13 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret.

Omprövning och överklagande av tilläggsskatt

16 a §

Om tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med den 13 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret till och med den dag då beloppet tillgodoräknades.

16 b §

Om nationell tilläggsskatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter

²³ Tidigare 12 § upphävd genom 2016:1077.

beslutet om nationell tilläggsskatt till och med den dag då beloppet tillgodoräknades.

18 §

Om den 12 i andra månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag, ska ränta som ska beräknas från och med den 13 i den månaden i stället beräknas från och med närmast följande tisdag.

Om den 3 i femte månaden efter beskattningsåret är en lördag eller söndag, ska ränta som ska beräknas från och med den 4 i den månaden i stället beräknas från och med närmast följande tisdag.

Om den 12 i tredje månaden andra året efter beskattningsåret är en lördag eller söndag, ska ränta som ska beräknas från och med den 13 i den månaden i stället beräknas från och med närmast följande tisdag.

66 kap.

5 §

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes-skatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes-skatt, punktskatt, slutlig skatt, *tilläggsskatt*, *nationell tilläggs-skatt*, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformsvavgift, *rapportavgift* eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

1. den som beslutet gäller har begärt omprövning eller överklagat och inte är ense med Skatteverket om utgången,

2. de omständigheter och bevis som åberopas inte redan har prövats vid en sådan omprövning,

3. frågan ska prövas i sak, och

4. prövningen inte är enkel.

Första stycket gäller inte den första omprövningen av ett beslut enligt 53 kap. 2, 3 eller 4 §.

Förlängd tid för omprövning av rapportavgift

9 b §

Omprövning av ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt får begäras så länge

beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft. Bilaga 7

20 §

Följande beslut får inte omprövas till nackdel för den som beslutet gäller:

1. beslut om ansvar för skatt eller avgift enligt 59 kap., och
2. beslut om skattetillägg när skatteavdrag inte har gjorts.

Beslut som är möjliga att återkalla får inte heller omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

Beslut om tilläggsskatt, nationell tilläggsskatt eller rapportavgift får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller endast om förutsättningarna i 27 § är uppfyllda (efterbeskattning).

Omprövning till nackdel av beslut om rapportavgift

24 c §

Ett beslut om omprövning av rapportavgift till nackdel för den som beslutet gäller ska meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

67 kap.

Förlängd tid för överklagande av beslut om rapportavgift

14 b §

Ett beslut om rapportavgift som har samband med en fråga i ett beslut om tilläggsskatt eller nationell tilläggsskatt får överklagas så länge beslutet om tilläggsskatt inte har fått laga kraft.

33 §²⁴

Den som har överklagat ett beslut i en fråga som har föranlett skattetillägg får även ta upp frågan om skattetillägg om domstolen anser att skattetillägget utan olägenhet kan prövas i målet.

Det som sägs i första stycket om skattetillägg gäller även återkallelseavgift. Det som sägs i första stycket om skattetillägg gäller även återkallelseavgift och rapportavgift.

²⁴ Senaste lydelse 2016:888.

Om en domstol inte prövar en ny fråga, en fråga om skattetillägg *eller en fråga om återkallelseavgift*, ska domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.

Om en domstol inte prövar en ny fråga *eller* en fråga om skattetillägg, återkallelseavgift *eller rapportavgift*, ska domstolen överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

Förteckning över remissinstanserna (betänkandet)

Bilaga 8

Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, Fastighetsägarna Sverige, FAR, Finansinspektionen, Finansbolagens Förening, Fondbolagens förening, Företagarna, Förvaltningsrätten i Stockholm, Göteborg stad, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Handelshögskolan i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Konjunkturinstitutet, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund, Linköpings kommun, Malmö stad, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Regelrådet, Region Skåne Region Stockholm, Riksrevisionen, Skatterättsnämnden, Skatteverket, Stockholm stad, Svensk Försäkring, Svensk Handel, Svensk Sjöfart, Svensk Industriförening, Svensk Värdepappersmarknad, Svenska Bankföreningen, Swedish Private Equity & Venture Capital Association, SVCA, Sveriges advokatsamfund, Svenskt Näringsliv, Sveriges Akademikers Centralorganisation (Saco), Sveriges redovisningskonsulters förbund, Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) Tjänstemännens Centralorganisation (TCO), Uppsala kommun, Västra Götalandsregionen.

Förteckning över remissinstanserna (promemorian)

Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, Fastighetsägarna Sverige, FAR, Finansinspektionen, Finansbolagens Förening, Fondbolagens förening, Företagarna, Förvaltningsrätten i Stockholm, Göteborgs stad, Integritetsskyddsmyndigheten, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Handelshögskolan i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Konjunkturinstitutet, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund, Linköpings kommun, Malmö stad, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Regelrådet, Region Skåne, Region Stockholm, Riksrevisionen, Skatterättsnämnden, Skatteverket, Stockholms stad, Svensk Försäkring, Svensk Handel, Svensk Sjöfart Svensk Industriförening, Svensk Värdepappersmarknad, Svenska Bankföreningen, Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA), Sveriges advokatsamfund, Svenskt Näringsliv, Sveriges Akademikers Centralorganisation (Saco), Sveriges redovisningskonsulters förbund, Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) Tjänstemännens Centralorganisation (TCO), Uppsala kommun, Västra Götalandsregionen.