

Remissyttrande avseende delbetänkandet ”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 (SOU 2023:6)”

1. Inledning

I delbetänkandet och Finansdepartementets promemoria föreslås hur minimibeskattningsdirektivet¹ (”Direktivet”) ska genomföras i svensk rätt. Direktivet bygger i sin tur till stora delar på OECD:s modellregler² (”Modellreglerna”). Syftet med reglerna är att införa en global minimiskatt på 15 procent för multinationella koncerner. Detta för att stoppa skattekonkurrens mellan länderna och göra internationell skatteplanering mindre attraktiv.

SVCA vill inledningsvis lyfta att reglernas omfång och komplexitet kommer att innebära en stor administrativ börda för koncerner som omfattas eller riskerar att omfattas av regelverket, oaktat att koncernens verksamhet och struktur saknar skatteaggressiva inslag och bedrivs i högskatteländer. För att lindra den administrativa bördan är det således av yttersta vikt att klara och tydliga förenklade förfaranden införs för att underlätta koncernernas administration och bevara reglernas legitimitet. Som framgår av promemorian förväntas koncerners kostnader för anpassning till reglerna att vida överstiga de förväntade årliga skatteintäkterna och det är därmed uppenbart att samtliga möjligheter till förenkling av reglerna behöver beaktas.³ Vidare anser SVCA att det finns flera områden där ytterligare analys är nödvändig innan förslaget kan ligga till grund för lagstiftning.

2. Sammanfattning

- SVCA vänder sig emot den föreslagna hanteringen av kapitalvinster och utdelningar då hanteringen kommer påverka investeringsklimatet i Sverige på ett klart negativt sätt. De föreslagna reglerna kommer med stor sannolikhet att hämma de investeringsmöjligheter som i dagsläget ges genom de svenska reglerna om näringsbetingade andelar. Det identifierade skattefelet är inte unikt för Sverige varför SVCA har en stark önskan att Finansdepartementet tillsammans med övriga länder

¹ 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.

² 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.

³ SOU 2023:6 *Kompletteringar till delbetänkandet En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner*, s. 136 och 138–141.

inom EU verkar för en förändring av reglerna om utdelningar och kapitalvinster (se avsnitt 3.3).

- SVCA förespråkar att arbetet med både de tillfälliga och permanenta safe harbour-reglerna ges hög prioritet. Dessa regler är av yttersta vikt för en korrekt och effektiv efterlevnad av den föreslagna lagen. Det är av vikt att tidigt få klara riktlinjer för hur de tillfälliga reglerna ska fungera och sedan fortsätta arbetet med att utforma hållbara och tydliga permanenta lätttnadsregler (se avsnitt 3.2).
 - SVCA anser att det är mycket angeläget att redan nu inkludera permanenta lätttnadsregler i lagstiftningen, såsom en safe harbour-regel avseende kvalificerade regler om nationell tilläggsskatt. En sådan regel skulle undanta koncernenheter i jurisdiktioner som tillämpar kvalificerade regler om nationell tilläggsskatt, från kravet att utföra en fullständig tilläggsskatteberäkning vilket skulle innebära en mycket stor administrativ lätttnad 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 mycket 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.
- SVCA anser att det är av yttersta vikt att sanktionsreglerna 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 (se avsnitt 3.4).
 - Därtill är det absolut nödvändigt att tillfälliga lätttnadsregler i enlighet med OECD:s förslag inkluderas i det svenska lagförslaget. Det bör klargöras att sanktionsavgifter, under en övergångsperiod, inte ska utgå för koncerner som kan visa att de vidtagit rimliga åtgärder för en korrekt tillämpning av reglerna och agerat i god tro vad gäller att förstå och tillämpa lagen.
- SVCA välkomnar undantaget från skyldigheten att betala tilläggsskatt för koncerner med enbart svenska enheter under en period om fem år (6 kap. 12 §). Däremot måste rapporteringsskyldigheten för koncerner som omfattas av undantaget justeras. SVCA anser att undantaget inte uppfyller sitt syfte om koncernen inte samtidigt undantas från skyldigheten att lämna in en fullständig tilläggsskatteberäkning. Enbart information om att undantaget är tillämpligt och registrering av samtliga koncernenheter hos Skatteverket bör vara tillräckligt (se avsnitt 3.5).
- SVCA ser en stor risk för dubbelbeskattning av CFC-inkomster som redan beskattats enligt de svenska CFC-reglerna. Allokeringsreglerna vid beräkningen av tilläggsskatt kommer i flertalet situationer resultera i att CFC-inkomster belastas av både skatt i enlighet med CFC-reglerna och tilläggsskatt. Det är enligt SVCA orimligt att den föreslagna lagen om tilläggsskatt inte samverkar med de befintliga CFC-reglerna vilket resulterar i dubbelbeskattning av samma inkomst. De nationella CFC-reglerna måste ses över och anpassas för att beakta ev. tilläggsskatt som hänför sig till samma inkomst (se avsnitt 3.6).

3. Synpunkter

3.1 Beredningsarbetet

Arbetet med att införa reglerna i Direktivet i svensk rätt har enligt promemorian fått ske skyndsamt. Att beredningsarbetet utförts skyndsamt är enligt SVCA uppenbart, exempelvis genom att författningskommentarerna är kortfattade och att det i stora delar saknas vägledning för hur de nya reglerna ska tillämpas. I promemorian nämns att det pågår arbete inom OECD med förtydliganden och tolkningar av modellreglerna. De föreslagna svenska reglerna härrör från Direktivet som i sin tur utgår från modellreglerna vilket resulterar i en stark styrning från OECD vad gäller de svenska reglerna. Av detta följer att innehållet i reglerna och tolkningen av desamma kan komma att förändras med anledning av nya riktlinjer från OECD vilket enligt SVCA kan ifrågasättas ur ett legalitets- och

rättssäkerhetsperspektiv. Den offentliga makten utövas under lagarna (1 kap. 1 § RF) vilket omkullkastas om ändringar från OECD påverkar svenska beskattningsregler. OECD kommer således ha kraftig inverkan på svensk lagstiftning och SVCA ser en risk för att inte samtliga förändringar kommer att implementeras via svensk lag och att det bristfälliga utredningsarbetet kommer innebära att oförutsedda effekter av reglerna uppmärksammas först efter implementeringen. Det är vidare så att den svenska implementeringen är begränsad till vad som framgår av Direktivet, vilket innebär att stor vaksamhet behöver iakttas vid eventuell implementering och tolkning av riktlinjer från OECD för att säkerställa en EU-konform tillämpning.

En viktig komponent i de föreslagna reglerna är redovisningsnormen IFRS på så vis att IFRS är vägledande för beräkning av skattepliktig inkomst och effektiv skatt inom ramen för lagen om tilläggsskatt. Att redovisningen ligger till grund för beskattningen är ingen ny företeelse i svensk skatterätt. Det som är en nyhet i förslaget till lag om tilläggsskatt är att redovisningen inte enbart kommer att vara styrande i periodiseringsfrågan utan även i omfångsfrågan. Ett bolags eller en koncerns grundläggande skattskyldighet enligt tilläggsskattelagen kan därtill vara helt beroende av klassificeringar enligt IFRS. Som ett exempel kan nämnas IFRS 10 och klassificeringen av investment entities. Investment entities är som utgångspunkt inte skyldiga att konsolidera sina innehav och kommer därmed normalt att exkluderas från lagen om tilläggsskatt. Klassificeringen enligt IFRS 10 och eventuella förändringar av redovisningsstandarden kan således komma att ha direkt påverkan på en koncerns eller ett bolags skattskyldighet enligt lagen om tilläggsskatt. Det är privaträttsliga organ som tar fram IFRS-principerna (IASB, International Accounting Standards Board) och inte stater eller en sammanslutning av stater. Att privaträttsliga organ, genom exempelvis IFRS, tillmäts sådan betydelse för den svenska beskattningen kan starkt ifrågasättas ur ett legalitets- och rättssäkerhetsperspektiv. Vi vill i sammanhanget notera att IFRS förvisso är en etablerad standard inom EU vad gäller redovisning⁴, men som framgår ovan har redovisningsreglerna och IFRS inte tidigare haft en sådan betydelse vad gäller staters beskattningsanspråk och skattebas.

Genom den föreslagna implementeringen av Direktivet kommer både IFRS och OECD få avgörande betydelse för det svenska beskattningsanspråket. Men det kommer också att innebära att innehållet i regelverket förändras över tid allt eftersom OECD och IFRS uppdaterar sina respektive regelverk (inkl. kommentarer och andra tolkningshjälpmedel). Från ett svenskt perspektiv förutsätter det dels att lagstiftaren och rättstillämparna är aktiva och mår om den svenska legalitetsprincipen på så vis att innehållet i svensk skatterätt följer av svensk lag, dels att lagstiftaren och Skatteverket för förutsebarhetens skull är tydliga med hur de förhåller sig till eventuella uppdateringar av respektive regelverk.

SVCA vill avslutningsvis och för framtiden fästa uppmärksamhet vid EU:s tillvägagångssätt att under snäva tidsramar anta ett Direktiv som är baserat på ett ofärdigt underlag. Förfarandet innebär risker och problem på flera nivåer och inte enbart ur ett svenskt perspektiv. Från ett svenskt perspektiv sitter vi nu med ett lagförslag som inte är komplett och det går således varken att förstå reglernas samlade effekter eller att i remissförfarandet lämna synpunkter på desamma. Det kommer således att implementeras svensk skattelag utan att vare sig lagstiftaren eller övriga intressenter har möjlighet att förutse reglernas sammantagna effekter. I nu aktuell lagstiftningsprocess står vi snart inför fullbordat faktum och det finns till synes inga rimliga skäl att förvänta sig att implementeringen av reglerna skjuts på framtiden. Men det sagt vill SVCA tydliggöra att Sverige i framtiden bör verka för att liknande lagstiftningsförfaranden undviks inom EU och att direktiv som antas är fullständigt utredda och grundar sig på ett färdigt underlag.

⁴ Se ex. Kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 av den 3 november 2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002.

Med det sagt bör samtidigt framhållas att det för det svenska investeringsklimatet är av yttersta vikt att reglerna implementeras i Sverige i enlighet med Direktivet. Detta eftersom svenska företag annars riskerar att drabbas av ytterligare komplexitet för det fall att Sveriges regler om tilläggsskatt inte anses kvalificerade utifrån utländska jurisdiktioners perspektiv. Svenska koncerner och koncernenheter skulle då i högre utsträckning tvingas förhålla sig till lokala regelverk och skattemyndigheter, vilket av naturliga skäl inte innebär några positiva effekter för investeringsklimatet.

3.2 Safe harbour-reglerna

Den 20 mars 2023 publicerades en komplettering till delbetänkandet i form av en promemoria. I promemorian återfinns förslag på safe harbour-regler (8 kap. i förslag om tilläggsskatt). De föreslagna safe harbour-reglerna kommer att tillämpas under en övergångsperiod. Enligt promemorian bör genomförandet av permanenta safe harbour-regler först ske när det internationella arbetet med dessa regler är avslutade. SVCA anser att det är av stor vikt att dessa safe harbour-regler prioriteras i Finansdepartementets arbete med de nya reglerna om tilläggsskatt. För att underlätta de skattskyldigas administrativa- och ekonomiska börda bör både de tillfälliga och permanenta safe harbour-reglerna vara tydligt utformade och med god vägledning.

3.2.1 Permanent safe harbour kopplad till kvalificerad nationell tilläggsskatt

SVCA anser att det bör övervägas att i lagförslaget inkludera en permanent safe harbour-regel avseende jurisdiktioner som implementerat kvalificerade regler om nationell tilläggsskatt. En sådan regel skulle innebära uppenbara compliance-fördelar för koncerner som omfattas av regelverket och minska dess administrativa börda genom att undanta koncernenheter i sådana jurisdiktioner från kravet att utföra en fullständig tilläggsskatteberäkning, samtidigt som det inte underminerar reglernas övergripande syften. OECD har meddelat att de kommer att fortsätta arbetet med att ta fram en sådan regel.⁵ SVCA anser att det trots OECD:s pågående arbete bör vara möjligt att implementera en safe harbour-regel avseende jurisdiktioner med kvalificerade regler om nationell tilläggsskatt i det svenska lagförslaget, exempelvis har en sådan regel inkluderats i Tysklands förslag till implementering av Direktivet.⁶

3.2.2 Förenklad beräkning av effektiv skattesats utifrån land-för-land-rapport

Det finns i dagsläget flertalet frågetecken avseende safe harbour-reglerna. SVCA anser att det bör tydliggöras vad som utgör en kvalificerad land-för-land-rapport. Enligt 8 kap. 3 § st. 2 i förslaget till lag om tilläggsskatt ska en kvalificerad land-för-land-rapport upprättas utifrån en kvalificerad finansiell rapport som definieras i 8 kap. 4 § st. 3. På s. 73 i promemorian stadgas att en land-för-land-rapport anses vara kvalificerad om rapporten upprättas enligt 33 a kap. SFL. Det finns här en skillnad mellan kraven på en kvalificerad rapport då kraven i 33 a kap. SFL enligt SVCA:s uppfattning är mer generösa än kraven i 8 kap. 4 § st. 3 i förslag till lag om tilläggsskatt. SVCA anser att 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. Detta skulle ge koncerner som lämnar in en rapport enligt 33 a kap. SFL en säkerhet i att samma rapport sedan kan ligga till grund vid tillämpningen av safe harbour-reglerna. En tydlig koppling mellan reglerna skulle således underlätta koncernernas hantering av de redan komplexa reglerna.

⁵ OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, s. 109.

⁶

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze/Gesetzesvorhaben/Abteilung/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2023-03-20-MinBestRL-UmsG/1-Diskussionsentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2, s. 231.

Ytterligare ett frågetecken avseende safe harbour-reglerna avser tillämpningsområdena för den nya lagen om tilläggsskatt jämfört med land-för-land-rapporten. För att kunna tillämpa safe harbour-reglerna krävs det att koncernen upprättar en kvalificerad land-för-land-rapport. Vid bedömningen om en koncern är skyldig att upprätta en rapport beaktas föregående räkenskapsår där koncernen ska ha sammanlagda intäkter om 7 miljarder kr (750 miljoner euro). Detta tillämpningskrav skiljer sig från tilläggsskattelagen där bedömningen av om en koncern omfattas av reglerna utgår från de fyra senaste räkenskapsåren och där koncernen ska ha sammanlagda intäkter om ca. 8 miljarder kr (750 miljoner euro) under två av de senaste fyra räkenskapsåren. Det finns enligt SVCA en risk för att en koncern under ett år omfattas av tilläggsskattelagen då tröskelvärden uppnåts under två av de föregående fyra räkenskapsåren, men inte under det senaste föregående räkenskapsåret, vilket resulterar i att det inte finns någon skyldighet för koncernen att upprätta en land-för-land-rapport, då endast det senaste räkenskapsåret beaktas. Detta skulle innebära en risk för att safe harbour-reglerna inte kan tillämpas av koncernen, på liknande sätt som gäller för rent inhemska koncerner som saknar skyldighet att upprätta land-för-land-rapport. För koncerner som omfattas av den nya lagen men saknar skyldighet att lämna in en land-för-land-rapport, anser SVCA att det är mycket angeläget att en möjlighet införs för koncernen att frivilligt lämna in en rapport i enlighet med 33 a kap. SFL. Genom att frivilligt kunna lämna in en land-för-land-rapport läks den brist som nu finns mellan de olika regelverken avseende antalet räkenskapsår som ska ligga till grund för bedömningen av tillämpningsområdet och möjliggör tillämpning av safe harbour-regler för koncerner som omfattas av tilläggsskattelagen

Till sist vill SVCA uppmärksamma att det inte endast är antalet räkenskapsår för bedömning av tillämpningsområdet som skiljer sig åt. Även tröskelvärdena skiljer sig mellan land-för-land-rapport och tilläggsskattelagen då tröskelvärdet i 33 a kap. SFL uppgår till 7 miljarder kr. I tilläggsskattelagen kommer, beroende på aktuell växelkurs, tröskelvärdet överstiga 7 miljarder kr. Detta har till viss del uppmärksammats i promemorian (s. 137) men bör enligt SVCA återigen belysas för att visa på de tillämpningsproblem som kan uppstå vid tillämpningen av safe harbour-reglerna, som till sin natur ska utgöra en förenklad förfarande för berörda koncerner.

SVCA är av uppfattningen att reglerna om land-för-land-rapport måste uppdateras på så vis att de harmoniserar med reglerna om tilläggsskatt.

Möjligheten till en förenklad beräkning av den effektiva skattesatsen utifrån land-för-land-rapporten innebär en klar fördel vad gäller koncernernas administrativa börda. Samtidigt innebär förenklingsregelns nuvarande utformning sannolikt att flertalet koncerner (med en effektiv skattesats överstigande 15 % vid en fullständig beräkning) inte kommer att kunna tillämpa regeln avseende dess svenska verksamhet p.g.a. att den förenklade beräkningen ger en effektiv skattesats under 15–17 %. Sådan risk föreligger exempelvis för svenska koncerner/koncernenheter som har väsentliga inkomster kopplade till avyttring av näringsbetingade andelar, dvs. där inkomsten är skattefri men inkluderas i intäkterna i land-för-land-rapporten. Sådan risk föreligger även för koncerner med skattemässiga underskott som inte aktiverats. SVCA förstår att reglernas schablonmässiga karaktär är nödvändig för att uppnå eftersträvd förenkling, samtidigt framstår det inte som ändamålsenligt att koncerner vars effektiva skattesats klart överstiger 15 % vid en fullständig beräkning (exempelvis med hänsyn till exkluderade kapitalvinster eller ej aktiverade underskott) inte ges möjlighet att tillämpa den förenklade beräkningen av effektiv skattesats. SVCA vill i detta avseende påpeka vikten av att Sverige framöver, i det internationella arbete som pågår vad gäller Pelare 2 och översyn av reglerna avseende land-för-land-rapport, verkar för en bättre effektivitet i safe harbour-regel avseende förenklad beräkning av den effektiva skattesatsen utifrån land-för-land-rapport. Ovanstående brister i den förenklade beräkningen av den effektiva skattesatsen förstärker behovet av en permanent safe harbour-regel avseende kvalificerade regler för nationell tilläggsskatt som nämnts ovan.

3.3 Näringsbetingade andelar

De föreslagna reglerna om portföljinnehav motsvarar inte helt de svenska reglerna om näringsbetingade andelar vilket skapar en ej önskvärd risk för tilläggsskatt för koncerner som omfattas av lagen om tilläggsskatt. Enligt den föreslagna lagen om tilläggsskatt 2 kap. 17 § avses med portföljinnehav koncernens ägarintresse i en enhet om koncernen har rätt till mindre än tio procent av vinsten, kapitalet, reserverna eller rösterna. I 3 kap. 12 § stadgas att utdelningar är undantagna från beräkningsunderlaget om utdelningarna inte avser ett portföljinnehav och i de fall mottagare av utdelning har ägt andelarna i mer än ett år. Av detta följer att utdelningar som är hänförliga till ett innehav som understiger tio procent (av antingen röster eller kapital osv.) och har ägts i mindre än ett år ska ingå i beräkningsunderlaget vid beräkningen av tilläggsskatt. För kapitalvinster saknas villkor om innehavstid och således ska dessa undantas endast om innehavet av de avyttrade andelarna överstiger tio procent oavsett innehavstid, se 3 kap. 13 § (se översiktligt schema nedan).

Capital gains	Law on Additional tax	Swedish participation exemption
Shareholding below 10% (listed shares)	Included ❌	Included ❌
Shareholding below 10% (unlisted shares)	Included ❌	Excluded ✅
Shareholding below 10% of the capital but above 10% of the voting rights (listed shares)	Included ❌	Excluded ✅
Dividends	Law on Additional tax	Swedish participation exemption
Shareholding below 10% and held for less than one year (listed shares)	Included ❌	Included ❌
Shareholding below 10% and held for less than one year (unlisted shares)	Included ❌	Excluded ✅
Shareholding above 10% and/or held for more than one year (unlisted shares)	Excluded ✅	Excluded ✅

Av ovanstående följer en uppenbar skillnad mellan hur utdelningar och kapitalvinster hanteras i förslaget till lag om tilläggsskatt jämfört med de svenska reglerna om näringsbetingade andelar. Syftet med införandet av regler kring näringsbetingade andelar var till stor del att undvika beskattning av en rörelsevinst i fler än två led.⁷ Vidare nämns i förarbetena att investeringar i onoterade andelar vanligtvis innebär en högre risk än investeringar i marknadsnoterade andelar. Av den anledningen ansågs onoterade andelar vara näringsbetingade oavsett röstandelen i företaget.⁸ Detta har sedan resulterat i ett mer gynnsamt investeringsklimat utan kedjebeskattnings och där även mindre investeringar i onoterade bolag premieras då dessa utgör näringsbetingade andelar oavsett investeringens storlek. Hanteringen av utdelningar och kapitalvinster enligt tilläggsskattelagen kommer resultera i att investeringar i onoterade bolag kommer att hämmas. Detta då kapitalvinst hänförlig till innehav som understiger tio procent i onoterade aktier enligt de föreslagna reglerna ska ingå i beräkningsunderlaget samtidigt som motsvarande kapitalvinst enligt svenska skatteregler är skattefria.

⁷ Prop. 2002/03:96 *Skattefria kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar*, s. 1.

⁸ Prop. 2002/03:96 *Skattefria kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar*, s. 76.

Det kan även uppstå skillnad i hanteringen för investeringar i noterade bolag för ägare vars röstandel inte motsvarar kapitalandelen. Ett exempel på en sådan situation är då ett bolag har ett innehav som överstiger tio procent av rösterna men under tio procent av kapitalet. I en sådan situation kommer kapitalvinsterna vara skattefria enligt de svenska reglerna om näringsbetingade andelar men ingå i beräkningsunderlaget enligt tilläggsskattelagen.

Avseende utdelningar på onoterade andelar föreligger det även en skillnad i hantering för innehav som både understiger tio procent och innehåses i kortare tid än ett år. Något krav på innehavstid finns inte enligt de svenska reglerna vilket resulterat att utdelningar från kortsiktiga innehav kommer ingå i beräkningsunderlaget enligt tilläggsskattelagen samtidigt som utdelningarna är skattefria enligt reglerna om näringsbetingade andelar.

Med beaktande av utdelningar och kapitalvinster kommer beräkningen av den effektiva skattesatsen enligt den föreslagna lagen om tilläggsskatt resultera i en lägre effektiv skattesats än vad som hade räknats fram om endast de svenska reglerna om näringsbetingade andelar beaktats, genom att svensk skatt inte kommer utgå på kapitalvinst hänförligt till innehav som enligt tilläggsskattelagen utgör portföljinnehav. Det föreligger således en risk att den effektiva skattesatsen beräknad på jurisdiktionsnivå i Sverige kommer understiga 15 procent. Detta skulle resultera i att tilläggsskatt blir aktuell för bl.a. kapitalvinster som enligt svenska skatteregler är skattefria, vilket SVCA anser är en orimlig följd av den föreslagna lagen.

Avslutningsvis finns det även skillnader vad gäller kravet på innehavstid enligt IL (24 kap. 40–41 §§) och lagen om tilläggsskatt. För att utdelning på portföljinnehav ska exkluderas vid beräkning av det justerade resultatet enligt lagen om tilläggsskatt ska koncernenheten som uppstår utdelningen i ekonomisk mening ha ägt andelarna minst ett år vid utdelning. Enligt författningskommentaren ska tiden räknas från förvärvstidpunkten till vinstutdelningen. Till skillnad från vad som gäller enligt 24 kap. IL saknas i lagen om tilläggsskatt möjlighet att beakta det faktum att innehavet är långsiktigt (dvs. kommer innehåses i mer än ett år) även om det vid utdelningstillfället ägts i mindre än ett år. Även i detta avseende kommer skillnaderna mellan IL och lagen om tilläggsskatt innebära risk för tilläggsskatt för koncerner som av legitima och allmänt accepterade skäl inte betalar någon inkomstskatt på utdelningen i Sverige. Därtill innehåller OECD:s modellavtalskommentarer ytterligare begränsningar och krav vad gäller innehavsperioden. Skillnaden kan uppfattas som liten och eventuellt hanterbar för svenska koncerner och koncernenheter, men faktum är att det finns en inte oväsentlig risk för att denna skillnad kommer att ligga till grund för skyldighet att erlägga tilläggsskatt.

SVCA anser att promemorians förslag kommer att bidra till oönskade kedjebeskattningsituationer som hämmar investeringsmöjligheterna i både noterade och onoterade bolag och således även sätta de svenska reglerna om näringsbetingade andelar delvis ur spel. Slutligen vill SVCA med tydlighet uppmärksamma att problematiken inte är unik för Sverige och koncerner med svenska bolag. Skillnaden mellan staters etablerade *Participation Exemption Regimes* och definitionerna av portföljinnehav från OECD och EU kommer påverka ett stort antal bolag i olika stater och således även de multinationella koncernerna. För att korrigera ovanstående felaktighet vill SVCA framhäva vikten av att Sverige som medlem av EU uppmärksammar frågan tillsammans med övriga EU-länder som påverkas av nämnda diskrepans. Detta då det är av mycket stor vikt att reglerna om portföljinnehav och kraven på innehavstid ändras.

3.4 Sanktioner

Enligt både Direktivet och modellreglerna bör lämpliga sanktioner införas. Hur dessa sanktioner ska utformas är däremot upp till varje stat att bestämma. I promemorian föreslås sanktioner i form av förseningsavgift, rapportavgift och skattetillägg. Vad gäller förslaget om förseningsavgift har SVCA inget särskilt att anföra.

3.4.1 Rapportavgift

Rapportavgiften tas ut om den inlämnade tilläggsskatterapporten innehåller allvarliga brister. Rapportavgiften ska uppgå till lägst 250 000 kr och högst 10 miljoner kr. Då regelverket är ytterst komplext samtidigt som tydlig vägledning saknas med anledning av det pressade beredningsarbetet anser SVCA att det vore orimligt att ålägga de skattskyldiga en rapporteringsavgift (som uppgår till minst 250 000 kr), oavsett om det funnits risk för skatteundandragande eller inte. Vid bedömning av avgiftens storlek saknas också koppling till det potentiella skatteundandragandet, vilket enligt SVCA:s uppfattning innebär att även felaktigheter av mindre beloppsmässig betydelse är förenade med risk för rapportavgift om minst 250 000 kr. SVCA anser således att rapportavgiften tydligare bör knytas till det potentiella skattefelet alternativt att det i lagen förtydligas att fel av mindre beloppsmässig betydelse inte kan anses utgöra en sådan allvarlig brist som ligger till grund för rapportavgift.

SVCA anser vidare att sanktionerna bör mildras för den inledande fasen av tillämpningen av de föreslagna reglerna och för den inledande fasen då en koncern träder in i regelverket, i enlighet med OECD:s vägledning⁹. OECD har i sin vägledning föreslagit tillfälliga sanktionsundantag under en övergångsperiod (samma period som de tillfälliga safe harbour-reglerna tillämpas). Ett sanktionsundantag skulle ge berörda koncerner en möjlighet att bekanta sig med reglerna och utveckla system för uppgiftsinsamling, rapportering och efterlevnad. Vidare anser OECD att det måste övervägas om det är lämpligt att tillämpa sanktioner när en koncern har vidtagit rimliga åtgärder för att säkerställa en korrekt tillämpning av de nya reglerna.¹⁰ SVCA förutsätter att de svenska sanktionsreglerna anpassas enligt OECD:s rekommendationer och att det i lagen införs tydliga lättnadsregler under den inledande fasen. Det är inte tillräckligt att lättnadsreglerna implementeras som befrielsebestämmelser eller genom skälighetsbedömningar, utan det bör klart framgå av lag att någon rapportavgift inte ska utgå om den skattskyldige har agerat i "god tro" och vidtagit rimliga åtgärder för en korrekt tillämpning av regelverket.

3.4.2 Skattetillägg

Utöver rapportavgift kommer skyldigheter enligt tilläggsskattelagen även vara förenade med risk för skattetillägg, avseende bland annat oriktig uppgift som lämnas i tilläggsskattedeklaration. Det framgår att skattetillägg inte ska utgå för samma felaktighet eller passivitet som legat till grund för rapportavgift.

SVCA anser att det måste förtydligas att de lättnadsregler som införs vad gäller rapportavgift även ska tillämpas i förhållande till skattetillägg inom ramen för reglerna om tilläggsskatt. Det är således inte tillräckligt att lättnadsreglerna enbart görs gällande i förhållande till rapportavgiften.

3.4.3 Förhållandet mellan skattetillägg och rapportavgift

Genom tilläggsskattelagen införs en ny form av sanktion i form av rapportavgift. I de situationer som en koncern även lämnar en tilläggsskattedeklaration kommer regler om skattetillägg tillämpas i förhållande till uppgifter lämnade i denna. Av naturliga skäl kommer samma förfarande och belopp att redovisas i både tilläggsskatterapport och i tilläggsskattedeklaration och därmed föreligger dubbla lager av risk för sanktionsavgift. Förutsatt att den information som lämnas i rapporten och deklARATIONEN är i huvudsak densamma behöver de skattskyldiga navigera separata sanktionsregler inom ramen för samma uppgiftslämnande.

⁹ OECD (2022), *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

¹⁰ OECD (2022), *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, p. 112–116.

SVCA anser att innebörden av det nya rekvisitet "allvarliga brister" är oklart och bör förtydligas. Därtill 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 rapport respektive i deklaration kan anses vara fri från "allvarliga brister" samtidigt som skattetillägg på grund av oriktig uppgift tas ut. SVCA anser att en sådan ordning står i strid mot reglernas syfte och förhållandet mellan rapportavgift och skattetillägg måste förtydligas.

3.4.4 Sammanfattade synpunkter avseende sanktioner

Sammanfattningsvis måste ytterligare utredningsåtgärder vidtas innan sanktionsreglerna införs i lag. Sverige bör utnyttja den relativa friheten som råder vad gäller utformning av sanktioner och säkerställa att koncerner som vidtagit rimliga åtgärder för en korrekt tillämpning av regelverket inte utsätts för risk för straffavgifter. Det krävs att sanktionsreglerna beaktar och anpassas till den administrativa börda och de kostnader som skattskyldiga åläggs genom införandet av reglerna. Avslutningsvis måste de lättnadsregler som OECD redogjort för implementeras i svensk lag och det måste förtydligas hur reglerna om rapportavgift och skattetillägg förhåller sig till varandra (särskilt avseende innebörden av det nya rekvisitet "allvarliga brister").

3.5 Undantag för koncerner med endast svenska enheter

I delbetänkandet föreslås en undantagsregel (6 kap. 12 §) för inhemska koncerner, dvs. koncerner där samtliga koncernenheter har hemvist i Sverige. Undantagsregeln innebär att den eventuella tilläggsskatt som koncernen är skyldig att betala sänks till noll under de fem första åren som koncernen omfattas av den föreslagna tilläggsskattelagen. SVCA välkomnar undantaget men önskar samtidigt en mer tydlig reglering vad gäller effekterna av undantaget. Enligt den föreslagna bestämmelsen ska tilläggsskatten sänkas till noll. Detta resulterar förvisso i att koncernen inte längre behöver lämna en tilläggsskattedeklaration, däremot blir koncernen inte undantagen från skyldigheten att lämna in en tilläggsskatterapport. Med beaktande av omfattningen av innehållet i en tilläggsskatterapport anser SVCA att undantagsregeln i 6 kap. 12 § förlorar sin effektivitet som undantagsregel om skyldigheten att lämna en tilläggsskatterapport kvarstår.

En koncern som omfattas av undantaget är fortfarande skyldig att lämna in tilläggsskatterapport vilket innebär en stor administrativ börda med beaktande av den stora mängden information som rapporten ska innehålla, vilket bland annat innefattar uppgifter som är nödvändiga för att beräkna den effektiva skattesatsen för jurisdiktionen. SVCA anser att undantaget bör justeras och/eller kompletteras på så vis att en koncern som träffas av undantaget enligt lag enbart bör vara skyldigt att lämna uppgifter om vilka koncernenheter som ingår i koncernen samt information att koncernen omfattas av undantaget, vilket i sig bör framgå direkt av registreringen. Endast vid ett sådant förfarande kommer undantagsregeln få den effekt som SVCA förstår är syftet med bestämmelsen.

SVCA vill i sammanhanget också poängtera att hänvisning till en förenklad tilläggsskatterapport (8 kap. 8–10 §§) inte är tillräckligt eftersom också den ska innehålla en stor mängd information, vilket leder till en stor administrativ börda och att effektiviteten av undantaget minskar avsevärt.

3.6 Koppling mot befintliga regler i inkomstskattelagen

Med anledning av omfattningen av den föreslagna lagen om tilläggsskatt har det varit omöjligt att ge en fullständig kommentar avseende kopplingen mellan de föreslagna reglerna och de befintliga reglerna i inkomstskattelagen. SVCA har dock noterat följande avseende kopplingen mot de svenska CFC-reglerna i 39 a kap. IL.

Enligt promemorian ska en åtskillnad ske mellan passiva- och övriga inkomster hänförliga till ett CFC-bolag. Den skatt som betalats på CFC-inkomster som inte ingår i promemorians definition av passiva inkomster ska i beräkningen av tilläggsskatt i sin helhet allokeras till

CFC-bolaget utifrån ägarenhetens andel av inkomsten. Vad gäller skatt på passiva CFC-inkomster ska däremot en beräkning utföras avseende den erlagda CFC-skatten där det lägsta resultatet av två beräkningar ska allokeras till CFC-bolaget. Eventuell överskjutande skatt ska allokeras till ägarenheten. I situationer där endast delar av den betalda skatten på CFC-inkomster allokeras till CFC-bolaget finns det en uppenbar risk för att samma inkomst kommer att beskattas två gånger. Denna dubbelbeskattning är ett resultat av att endast delar av skatten på CFC-inkomster allokeras till CFC-bolaget vilket leder till en stor risk för att även tilläggs-skatt blir aktuell för jurisdiktionen där CFC-bolaget är belägen.

SVCA anser att det är orimligt att reglerna i den nya lagen om tilläggs-skatt kan komma att resultera i dubbelbeskattning av samma CFC-inkomst. I de situationer där ett bolag erlagt skatt på CFC-inkomster bör samma inkomster inte samtidigt vara föremål för tilläggs-skatt. SVCA föreslår att reglerna i 39 a kap. IL ändras och förhindrar eventuell dubbelbeskattning genom att varken passiva eller övriga inkomster som är föremål för skatt genom CFC-reglerna ska beskattas högre än de gör i dagsläget genom skatt på CFC-inkomster. Den sammanlagda skatten som betalats på CFC-inkomster, inkl. tilläggs-skatt, får enligt SVCA aldrig uppgå till ett högre belopp än vad som aktualiseras genom de befintliga CFC-reglerna.

Swedish Private Equity & Venture Capital Association, SVCA

Isabella de Feudis, VD