

Regeringskansliet
Finansdepartementet
Jakobsgatan 24
103 33 Stockholm

Promemorian Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Fi2024/00750

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslaget genomförs. Skatteverket lämnar vissa förslag till ändringar, behov av förtydliganden m.m.

Skatteverket vill särskilt framhålla följande:

- Uppgiftsskyldigheten måste anpassas för att omfatta samriskföretag.
- Reglerna måste ses över för att exempelvis beräkningsbestämmelser ska omfatta samriskföretag.
- Koncernbidrags påverkan på uttag av tilläggsskatt måste klargöras.
- Innebörden av nationell redovisningsstandard måste tydliggöras.
- Regler om informationsutbyte och förfarande måste prioriteras.

Skatteverket konstaterar att reglerna om tilläggsskatt hittills varit under kontinuerlig och omfattande förändring. Detta är en konsekvens av den internationella överenskommelsen och innebär betydande utmaningar för Skatteverket.

Skatteverket efterfrågar därför att regler som påverkar Skatteverkets systemutveckling såsom informationsutbyte prioriteras. Detta för att Skatteverket ska hinna utveckla de system som behövs.

Skatteverket vill också upprepa behovet av förändringar i vissa förfarandebestämmelser såsom exempelvis förlängd ordinarie omprövningsfrist till nackdel på Skatteverkets initiativ.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Synpunkter på lagtexten

2.1.1 2 kap.

2 kap. 1 § 23 stycket TSL

Icke kvalificerat skattetillgodohavande ska ändras till Övrigt skattetillgodohavande eftersom 2 kap. 30 § 23 stycket TSL föreslås ändras på motsvarande sätt.

2 kap. 29 a § 2 TSL

Det bör övervägas att ersätta "kostnad" i punkten 2 med "skattskyldighet" för att få en närmare överrensstämmelse med formuleringen "can be used by the holder of the credit to reduce its liability for a Covered Tax" i punkt 37 112.1) i avsnitt 2 (Guidance on Tax Credits) i de administrativa riktlinjerna från juli (s. 32).

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

2 kap. 29 b § första stycket TSL

I promemorian (s. 117) finns ett förtydligande "I promemorian används genomgående uttrycket att ett skattetillgodohavande "har beviljats" för att beskriva det företag som har genomfört en investering eller liknande som har gett upphov till ett skattetillgodohavande ("the Originator")." Uttrycket beviljats används dock upprepat i lagtexten. Användandet av uttrycket "beviljats" i lagtexten bör undvikas då det ger ett missvisande intryck av att de skattetillgodohavanden som omfattas av bestämmelsen är föremål för ett förfarande för fastställande eller godkännande. Uttrycket avviker även från de uttryck som används i avsnitt 2 (Guidance on Tax Credits) i de administrativa riktlinjerna från juli. Ledning bör hämtas från punkt 37 (112.1a) "[...]is met for the Originator of a tax credit if [...]"

För en koncernenhet för vilken ett som är den ursprungliga innehavaren av ett skattetillgodohavande ~~har beviljats~~ är kriteriet om överlåtbarhet uppfyllt [...]"

2 kap. 29 c § första stycket TSL

Angående användandet av uttrycket "beviljades", se ovan under 2 kap. 29 a § första stycket TSL.

2 kap. 29 d § andra stycket TSL

Det bör övervägas att ersätta "beviljats" i det andra stycket med "utfärdat" eller motsvarande uttryck. Ledning bör hämtas från punkt 37 (112.1.b) i avsnitt 2 (Guidance on Tax Credits) i de administrativa riktlinjerna från juli (s. 32 ff) "the NPV is determined based on the yield to maturity on a debt instrument issued by the government that issued [...]"

Nuvärdet ska beräknas med hänsyn till räntan på ett skuldinstrument utgivet av den stat som ~~beviljat~~ utfärdat skattetillgodohavandet [...]"

2 kap. 29 f § första strecksatsen TSL

Angående användandet av uttrycket "beviljades", se ovan under 2 kap. 29 a § första stycket TSL.

2.1.2 3 kap.**3 kap. 6 § TSL**

Lagtexten bör förtydligas vad gäller kravet att alla koncernenheter i en stat ska beräkna det justerade resultatet enligt den standarden (punkt 18 i riktlinjerna från juli 2023, s. 81).

"Detta gäller om alla svenska koncernenheter i en koncern beräknar det justerade resultatet enligt den standarden."

Det bör övervägas om kravet i punkt 21 i riktlinjerna från juli 2023 (s. 82), avseende att moderföretagets redovisningsstandard ska användas om räkenskapsåret i den nationella

redovisningen skiljer sig från räkenskapsåret för koncernredovisningen, ska föras in i lagtexten i 3 kap. 6 § TSL.

3 kap. 18 § andra stycket TSL

Angående användandet av uttrycket ”beviljades”, se ovan under 2 kap. 29 a § första stycket TSL.

3 kap. 29 första stycket 2 TSL

Icke kvalificerat skattetillgodohavande bör ändras till övrigt skattetillgodohavande eftersom definitionen i 2 kap. 30 § 23 stycket TSL ändras.

3 kap. 29 a § andra stycket TSL

I det andra stycket anges att skattekostnaden ska minskas med belopp som motsvarar skillnaden mellan anskaffningsvärdet för den del av tillgodohavandet som utnyttjats och skatteminskningen som erhålls det året. I punkt 44 (14.3.b) i avsnitt 2 (Guidance on Tax Credits) i de administrativa riktlinjerna från juli (s. 36) uttrycks att en minskning ska ske med ”any excess of the face value of the tax credit over its purchase price in proportion to the amount of the credit used to satisfy its liability for a Covered Tax for a taxable period [...]” Lagtexten bör därför justeras för att uppnå bättre överrensstämmelse.

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

3 kap. 31 a § första stycket 4 TSL

Det bör övervägas om ”belopp som inte avräknats” i punkt 4 ska bytas ut mot ”den inhemska förlust som helt eller delvis har kvittats enligt 1”. Punkt 82.3 tar sikte på situationen då en ”loss recapture mechanism” tillämpas. Jfr 3 kap. 31 a § andra stycket TSL där det klargörs att det är underskottet som avgör storlek på skattefordran. Eftersom lättnaden tar sikte på underskottet i den del det har kvittats och avräkning av ett carry forward-belopp inte är tillåten saknar storleken på ett eventuell avräkningsbart belopp som inte har avräknats ett tidigare år betydelse.

3 kap. 31 b § TSL

Vi uppfattar att reverseringen sker i takt med att framtida avräkning av utländsk skatt medges i staten enligt punkt 82.3 och förslår därför följande justering av 3 kap. 31 b § TSL.

När en sådan omklassificering som anges i 31 a § första stycket 4 sker och utländsk skatt ~~därför~~ därefter avräknas [...].

3 kap. 32 b § TSL

Det bör klargöras i lagtexten och i författningskommentaren (s. 216) att inte hela den särskilda skattefordran ska reverseras så fort avräkning av utländsk skatt medges utan att reverseringen sker i takt med att belopp som inte har avräknats ett tidigare år avräknas.

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

2.1.1 4 kap.**4 kap. 12 a §**

Bör ta bort begreppet säkringsinstrument och ersätta med ”nettoinvestering i utlandsverksamhet”. Läs mer under avsnitt 2.6.

4 kap. 12 c § 3 och 4 st

”översteg värdet av dess tillgångar” behöver ändras till ”översteg det verkliga värdet av dess tillgångar”. Feb AG 2.4 10c och 86.1 c. ”...in excess of the fair market value”. Viktigt att uttrycka detta klart. Kan vara stor skillnad om jämförelse görs mot bokfört värde eftersom de flesta tillgångar värderas utifrån historisk anskaffningsutgift.

4 kap. 19 a § TSL

Det bör regleras i 19 a § att bestämmelsen inte gäller till den del en överskjutande skattefordran är hänförlig till en förlust som rullas bakåt och kvittas mot tidigare års vinster (jfr s. 72 samt riktlinjerna från februari 2023 punkt 21.5 s. 52).

4 kap. 28 § TSL

I 4 kap. 28 § anges att vid överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början ska det skattemässiga värdet för de överförda tillgångarna, med undantag för lager, motsvara det värde som de överförda tillgångarna hade vid tidpunkten för överföringen enligt den överförande koncernenhetens redovisning.

Det skattemässiga värdet bör ändras till ”värdet”. Om det skattemässiga värdet ska användas försvinner ”gamla” uppskjutna skatter som får följa med. Temporära skillnader hänförliga till tiden före transaktionen får tas med (feb AG 4.3 Asset carrying value and deferred taxes s. 95). Syftet med bestämmelsen är att motverka att tillgångar blåses upp.

På sidan 78 i PM uttrycks följande: ”I den nya punkten 10.1 diskuteras det som i 28 § lagen om tilläggsskatt kallas ”skattemässigt värde”. Av sammanhanget i lagen får det anses framgå att det är värdet för beräkning av tilläggsskatt som avses (och inte exempelvis det skattemässiga värdet som gäller för beräkningen av ”vanlig” bolagsskatt)”.

Det framstår inte som klart för Skatteverket att det som i 4 kap. 28 § avses med skattemässigt värde i själva verket är det ”tilläggsskattemässiga värdet”. Begreppet skattemässigt värde är ett vedertaget begrepp och torde för de allra flesta tolkas utifrån definitionen i den redovisningsstandard som koncernerna tillämpar. Om begreppet skattemässigt värde ska finnas kvar i 4 kap. 28 § så anser Skatteverket att det bör benämnas det ”tilläggsskattemässiga värdet”. Skatteverket anser dock att en bättre lösning vore att stryka begreppet ”skattemässigt värde” från 4 kap. 28 § och vi föreslår nedanstående formulering:

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

2.1.2 5 kap.**5 kap. 3 § andra stycket TSL**

Det bör klargöras i 5 kap. 3 § andra stycket TSL (s. 37) att personalkostnaderna utgör fem procent av underlaget. Motsvarande bör även förtydligas i skälen samt i författningskommentaren (s. 100 och s. 234).

Om anställda och [...], är beloppet för personalkostnaderna för den koncernenheten fem procent av den andel av kostnaderna som härför sig till arbetet där.

5 kap. 4 § andra stycket TSL

Det bör förtydligas i lagtexten i 5 kap. 4 § andra stycket TSL (s. 38) samt i skälen (s. 101) att beloppet för materiella anläggningstillgångar utgör fem procent av underlaget (jfr författningskommentaren s. 235).

Om en koncernenhets materiella anläggningstillgångar befinner sig högst femtio procent av tiden i den stat där koncernenheten hör hemma, uppgår beloppet för materiella anläggningstillgångar till högst fem procent av balansvärdet på den andel av beloppet som motsvaras av den tid som tillgångarna befinner sig där.

5 kap. 5 § TSL

Det bör övervägas om 5 kap. 4-5 §§ TSL ska justeras i enlighet med punkt 50.1 i avsnitt 3 (Impairment Losses) i de administrativa riktlinjerna från juli (s. 53) vad gäller att justering ska ske för nedskrivningar om de inte återspeglas i räkenskaperna.

Av punkten 50.1 framgår att en återläggning av tidigare gjorda nedskrivningar inte får överstiga ett belopp som motsvarar tidigare gjorda nedskrivningar. Vi uppfattar detta som att uppskrivningar inte accepteras. Uppskrivningar är dock tillåtna enligt ÅRL under vissa förutsättningar. Detta tas inte om hand i 5 kap. 4-5 §§, dvs. bestämmelserna behöver kompletteras och ett förtydligande bör göras avseende hur uppskrivningar av materiella anläggningstillgångar ska hanteras vid tillämpning av routine profits-testet.

2.1.3 6 kap.**6 kap. 2 § tredje stycket TSL**

Bestämmelsen bör avgränsas till statslösa fasta driftställen vars affärsverksamhet bedrivs i Sverige (eller från en antagen sådan plats för affärsverksamhet som finns i Sverige), jfr riktlinjerna från juli 2023 punkt 118.8.1.

2.1.4 7 kap.**7 kap. 63 § första stycket TSL**

[...] i en annan stat f inte beaktas.

7 kap. 63 b § TSL

Paragrafen kan förtydligas enligt nedan.

För varje kontrollerat utländskt företag som omfattas av ett system som anges i 63 a § ska ~~ett företags~~ fördelningsbelopp beräknas genom att ~~företags~~ ägarenhetens andel av den inkomst [...]

7 kap. 63 d § samt 63 e § TSL

Det kan förtydligas i respektive paragraf att om enhetens effektiva skattesats beräknas separat från övriga koncernenheter i den stat där enheten hör hemma så utgör den separat beräknade effektiva skattesatsen enhets effektiva skattesats.

7 kap. 63 f § första stycket TSL

I lagtexten används uttrycket ”för enheter i koncernen”. Av punkt 58.7 framgår att det är den effektiva skattesatsen för den separat beräknande gruppen (”the blending group”) i samma stat som har den största andelen av CFC-inkomsten som ska användas. En sådan separat beräknad grupp kan bestå av enheter som inte är koncernenheter, dvs. samriskföretag och dess dotterföretag bör som separat beräknad grupp också uttryckligen omfattas av bestämmelsen (jfr 7 kap. 45 § TSL). Avsnitt 10.2 (s. 99) samt författningskommentaren (s. 249) bör justeras på motsvarande sätt.

2.1.5 8 kap.**8 kap. 6 § fjärde stycket TSL**

Det bör övervägas om undantaget för NMCE och PE ska regleras särskilt i lagtextens fjärde stycke.

8 kap. 14 § andra stycket TSL

Det bör övervägas om det behöver förtydligas i lagtexten att lättnaden avser de första två åren då reglerna har trätt ikraft (jfr författningskommentaren s. 259 samt punkt 4 i riktlinjerna från juli (s. 89). Med ”modellreglerna” i författningskommentaren torde dock de i landet implementerade reglerna åsyftas eftersom modellreglerna i sig inte träder ikraft.

8 kap. 19 § TSL

Lagtexten bör ändras eftersom den s.k. switch-off rule tillåter att vissa enheter inte omfattas av landets kvalificerade regel om nationell tilläggsskatt (riktlinjerna från juli 2023 p. 37-40, s. 84 f.). Förslagsvis kan lagrummet kompletteras med ett andra stycke.

Första stycket gäller inte enheter som inte omfattas av den nationella förenklingsregeln.

2.2 Bakgrund (s. 3-4)

Eftersom OECD har publicerat en konsoliderad kommentar bör hänvisningarna i lagförslaget anpassas till den konsoliderade kommentaren.

2.3 Avräkning av utländsk skatt

Det kan förtydligas i sammanfattningen (s. 6) och i författningskommentaren (s. 197) att utländsk nationell tilläggsskatt avseende ett fast driftställe enligt förslaget kan avräknas och att en sådan skatt under vissa förutsättningar kan vara avdragsgill vid inkomstbeskattningen eftersom det har betydelse för vilket belopp som är avräkningsbart samt även klargöras att den utländska nationella tilläggsskatten som betalas till staten i det land där ett fast driftställe är belaget är en allmän skatt.

Det bör även klargöras om nationell tilläggsskatt som tagits ut i det land där CFC-bolaget är hemmahörande ska kunna beaktas inom ramen för den svenska CFC-beskattningen (39 a kap. 5 § IL). CFC-beskattningen sker tidigare än beskattningen enligt TSL, vilket naturligtvis måste beaktas vid bedömningen av hur regelverken ska samspela. Om skatten ska beaktas vid den svenska CFC-beskattningen aktualiseras inte att någon CFC-beskattning eller avräkning av en sådan nationell tilläggsskatt eftersom minimiskattesatsen överstiger 11,33 procent.

2.4 Avsnitt 7 Beräkning av en särskild överskjutande skattefordran

Det kan förtydligas i skälen (s. 70 andra stycket) att det inte är skattefordran utan det lokalt fastställda skattemässiga underskottet (the local tax loss) som ska vara större än underskottet som beräknas enligt modellreglerna (riktlinjerna från februari p. 21).

2.5 Avsnitt 8.1 Hantering av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder i samband med övergången till systemet

På sidan 76 (först stycket) i PM står följande: ”Så länge det rör sig om uppskjuten skatt som redovisas i koncernredovisningen eller i den enskilda koncernenhetens redovisning och som går att härleda till koncernenheten, t.ex. genom en not i koncernredovisningen, kan kriteriet anses vara uppfyllt”.

Vår uppfattning är att det är tillräckligt att underskottet kan härledas till den enskilda koncernenheten genom t.ex. not i koncernredovisningen tillsammans med övrigt räkenskapsmaterial. Om regeln ska tolkas snävare, dvs. att härledning måste kunna ske direkt i not, då ställs högre upplysningskrav än de krav som finns i t.ex. IAS 12 vad gäller uppskjuten skatt. Skatteverket vill därför lägga till frasen: ”tillsammans med övrigt räkenskapsmaterial” till sista meningen i första stycket på sidan 76.

På sidan 76 (andra stycket) i PM uttrycks följande: ”För att förhindra oönskade effekter föreskrivs i den administrativa riktlinjen att uppskjutna skattefordringar som förs in i systemet och därefter regleras inte ska minska skattekostnaden”.

Det som avses med bestämmelsen enligt avsnitt 4.1 i riktlinjerna från februari 2023 samt också den föreslagna lagtexten (4 kap. 25 b §) är att uppskjutna skattefordringar hänförliga till övriga skattetillegodohavanden inte ska minska skattekostnaden. Detta bör förtydligas i skälen för att undvika missförstånd. Skälen kan nämligen tolkas som att det gäller för alla uppskjutna skattefordringar som förs in i systemet annars.

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

Skatteverket läser bestämmelsen i 4 kap. 28 b § som att det köpande företaget får använda tillgångens verkliga värde samt beakta en uppskjuten skattefordran. Men vi läser riktlinjerna från februari 2023 (punkt 10.10, s. 92) som att när en köpande koncernenhet redovisar en förvärvad tillgång som är föremål för bestämmelsen i 4 kap. 28 § TSL (article 9.1.3) till verkligt värde, får de använda detta värde under förutsättning att **de annars** skulle haft rätt att beakta en uppskjuten skattefordran uppgående till skillnaden mellan det skattemässiga värdet enligt lokala skatteregler och värdet enligt 28 § multiplicerad med minimiskattesatsen.

Vi tolkar riktlinjerna så att om det verkliga värdet används så sker det **i stället** för att en uppskjuten skattefordran beaktas. I annat fall uppstår ett dubbelavdrag vid avyttring eftersom en uppskjuten skattefordran ändå uppstår efterföljande år hos det köpande företaget pga skillnaden mellan det bokförda värdet och det skattemässiga värdet i det köpande företags jurisdiktion.

Med anledning av ovan behövs ett förtydligande av innebörden av bestämmelsen.

2.7 Avsnitt 9.1 Bestämmelser om säkringsinstrument som avser valutakursfluktuationer avseende ägarintressen

I riktlinjerna från februari 2023, avsnitt 4.1 anges att: ”Article 9.1.1 allows the MNE Group to take into account the deferred tax accounting attributes of the MNE Group at the beginning of the transition year”(s. 81).

Skatteverket vill ha ett förtydligande avseende om det är de uppskjutna skatterna vid ingången av övergångsåret, dvs. IB, eller om det är de utgående värdena på de uppskjutna skatteskulderna och –fordringarna som avses.

Denna fråga är dessutom starkt kopplad till vilka upplysningskrav som ställs på koncernerna. Gällande upplysningskravet framgår av 4 kap. 25 och 26 §§ TSL att uppskjutna skatter ska återspeglas eller redovisas i räkenskaperna det första räkenskapsåret som koncernenheten omfattas av tilläggsskattelagen. Eftersom tilläggsskattelagen trädde i kraft den 1 januari 2024 har Skatteverket uppfattat att det är tillräckligt att uppskjutna skatter redovisas eller återspeglas i räkenskaperna för räkenskapsår 2024. 2024 års ingående värden ska motsvara 2023 års utgående värden i årsredovisning eller koncernredovisning. Om kraven överstiger de krav som ställs i redovisningsstandarderna så blir det svårt att åtgärda det i efterhand. Årsredovisningarna för räkenskapsåret 2023 är färdiga och rapporterade för de flesta av de koncerner som kommer att omfattas av reglerna för tilläggsskatt.

Om TSL ställer andra krav än ÅRL och IAS 12 kan uppskjuten skatt i 2023 års årsredovisning skilja sig från 2024 års årsredovisning. Skatteverket vill få bekräftat att kraven i TSL inte överstiger kraven i ÅRL och TSL samt att den uppskjutna skatt som avses i 4:25 TSL är IB 2024.

2.8 Avsnitt 9.1 Bestämmelser om säkringsinstrument som avser valutafluktuationer avseende ägarintressen

Skatteverket anser att rubriken till 4 kap. 12 a § TSL bör ändras till ”Nettoinvestering i en utlandsverksamhet”. Skatteverket anser att det blir missvisande med rubriken ”Säkringsinstrument” till bestämmelsen i 4 kap. 12 a § TSL eftersom regeln inte blir tillämplig för säkringsinstrument i allmänhet. Skatteverkets uppfattning är att det säkringsförhållandet som avses i riktlinjerna från februari 2023, avsnitt 2.2 Excluded equity gains or loss and hedges of investments in foreign operations är säkring av nettoinvestering i en utlandsverksamhet och att övriga säkringsförhållanden (säkring av verkligt värde och kassaflödessäkring) som framgår av punkt 6.5.2 i IFRS 9 inte berörs av bestämmelsen.

Nettoinvestering i utlandsverksamhet utgörs av värdet på det rapporterade företags andel av en utlandsverksamhets nettotillgångar (IAS 21 punkt 8). Det är ett säkringsförhållande som enbart kan finnas på koncernnivå eftersom moderföretagets individuella räkenskaper inte innehåller dotterföretagets nettotillgångar utan enbart andelarna, alltså aktier i dotterföretag. I koncernredovisningen elimineras anskaffningsvärdet på andelarna mot aktiekapitalet och i stället tas det verkliga värdet på nettotillgångarna upp.

I skälen (s. 81) anges att ”effektiva säkringsförhållanden redovisas i övrigt totalresultat i koncernredovisningen”. Det är sant för säkringsförhållandet nettoinvestering i

utlandsverksamhet men gäller inte allmänt för alla säkringsförhållanden varför den formuleringen bör ändras eller tas bort.

2.9 Avsnitt 9.4 Symmetrisk behandling av utdelning avseende vissa finansiella instrument

I skälen (s. 91) behandlas den asymmetri som koncernbidrag kan ge upphov till för svenska koncerner. Bl.a. anges följande ”Systemet med tilläggsskatt bygger på en koncernmässig syn på så sätt att de sammanlagda skattekostnaderna i en stat jämförs med de sammanlagda vinsterna och förlusterna inom den staten (jurisdictional blending). Ett materiellt riktigt resultat uppnås då om skatten på utdelningen hos moderföretaget hänförs till dotterföretaget enligt 3 kap. 27 §. Därför behövs inte någon ytterligare regel om detta.”

Skatteverket instämmer i att principen om jurisdictional blending ska användas vid tolkningen av innebörden av bestämmelserna i TSL. Det vore därför högst olyckligt om koncernbidrag skulle komma att påverka ETR-beräkningen då det får anses framgå av nyss nämnda princip att det inte är avsikten med regelverket. Skatteverket instämmer därför i tolkningen som sådan och välkomnar förtydligandet.

Skatteverket kan emellertid konstatera att förtydligandet inte berör alla situationer när koncernbidraget används för att resultatutjämna i en koncern. Koncernbidrag som redovisas som bokslutsdisposition berörs inte av förtydligandet. I detta sammanhang kan konstateras att man kan argumentera för att bokslutsdispositioner inte erkänns i koncernredovisningen och inte i egentlig mening utgör intäkter eller kostnader. Det bör dock mot bakgrund av att tilläggsskatten ska beräknas utifrån de principer som moderföretaget tillämpar i sin koncernredovisning förklaras vilken eventuell betydelse koncernbidragets ekonomiska innebörd tillmäts när det är frågan om koncernbidrag som redovisats som bokslutsdisposition och som lämnats från dotterföretag till moderföretag eller i den omvända situationen (jfr utdelning eller kapitaltillskott).

Sammanfattningsvis önskar Skatteverket att det klargörs om lämnade koncernbidrag i något fall ska påverka ett lands ETR-beräkning. Denna fråga är oerhört viktig då koncernbidrag är vanligt förekommande och det vore olyckligt om sättet på vilket de redovisats skulle få betydelse för uttaget av tilläggsskatt.

2.10 Avsnitt 9.5 Valuta

I riktlinjerna från juli 2023 (avsnitt 1) behandlas olika valutarelaterade frågor. I punkt 74.1 förs ett resonemang kring asymmetriska vinster och förluster i utländsk valuta. Justeringsregeln i 3 kap. 13 § TSL utgår från koncernenhetens funktionella valuta. Det behöver inte vara samma valuta som koncernens redovisningsvaluta. Punkt 74.1 förtydligar att asymmetriska vinster och förluster fortsatt ska hanteras i enlighet med 3 kap. 13 § TSL men att det belopp som ska justeras utifrån beskattningsvaluta, funktionell valuta och tredje lands valuta därefter behöver räknas om till presentationsvalutan, dvs. koncernens redovisningsvaluta. Detta behandlas inte i avsnitt 9.5 i promemorian. Skatteverket anser att lagförslaget behöver kompletteras med detta.

2.11 Avsnitt 12.1 Avkastning på försäkringstagares kapital

I inkomstskattelagen används begreppen försäkringsföretag och ömsesidigt försäkringsföretag. I försäkringsrörelselagen används i stället begreppen försäkringsaktiebolag och ömsesidigt försäkringsbolag. Begreppet försäkringsföretag

används också som ett samlingsnamn för försäkringsaktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag och försäkringsförening.

I promemorian avsnitt 12.3 Bestämmelser avseende försäkringsinvesteringens enheter (underrubrik skattetransparent enhet) anges att det är inkomstskattelagens begrepp som bör användas i lagen om tilläggsskatt (se även prop. 2023/24:32 s. 220).

Skatteverket noterar att inkomstskatterättsliga termer blandas med associationsrättsliga termer i promemorian. Skatteverket anser att det bör vara en enhetlig tillämpning av begreppen i promemorian.

2.12 Avsnitt 13 Skattetillgodohavanden

I skälen (s. 117) har införts ett förtydligande ”I promemorian används genomgående uttrycket att ett skattetillgodohavande ”har beviljats” för att beskriva det företag som har genomfört en investering eller liknande som har gett upphov till ett skattetillgodohavande (”the Originator”).” Användandet av uttrycket beviljats såväl i lagtext som i den löpande texten i promemorian bör undvikas då det ger ett missvisande intryck av att de skattetillgodohavanden som omfattas av bestämmelsen är föremål för ett förfarande för fastställande eller godkännande. Det generella förtydligandet av vad som avses med uttrycket ”har beviljats” som görs i promemorians avsnitt 13.2 är inte tillräckligt utan en formulering närmare ”the Originator” bör istället användas genomgående. Som ett förslag skulle ursprunglig innehavare kunna användas. För det fall någon ändring inte görs i den löpande texten bör det ovan citerade förtydligandet lyftas upp tidigare i avsnitt 13.

Genom 3 kap. 18 § andra stycket TSL inför en alternativ behandling för vissa skattetillgodohavanden varigenom ett företag kan minska det skattemässiga värdet på tillgången eller ta upp beloppet som en intäkt under tillgångens nyttjandeperiod. För svenskt vidkommande noteras att det i princip inte är möjligt att bestämma det skattemässiga värdet för enskilda inventarier som är föremål för värdeminskningssavdrag eftersom värdeminskningssavdrag bestäms på kollektiv nivå (jämför reglerna i 18 kap. inkomstskattelag [1999:1229], II). Ett alternativt sätt att uppnå önskad effekt vore därför att i stället angripa den uppskjutna skatteskulden med 15 procent av det minskade värdet på tillgången som följer av att man i redovisningen har minskat tillgångens anskaffningsvärde med erhållet bidrag. För de fall skattetillgodohavandet har redovisas som en förutbetalad intäkt (skuld) fungerar lagförslaget i övrigt. Se även ovan under 2.1 Synpunkter på lagtexten.

2.13 Avsnitt 14.2 Uppgifter från en kvalificerad finansiell rapport

Avsnitt 14.2 föranleder utöver ett nytt tredje stycke införandet av ett nytt fjärde stycke i 8 kap. 6 § TSL. Det kan förtydligas i skälen (s. 128) under vilka förutsättningar uppskjuten skatt kan hämtas från en annan rapport än den rapport som ligger till grund för övriga uppgifter i beräkningarna (jfr punkt 74.3 och tillhörande exempel 1-3).

2.14 Avsnitt 14.5 Fördelning av köpeskillingen för en enhet i redovisningen

I avsnitt 14.5 (sista stycket på s. 132) redogörs för utgångspunkten att den tillfälliga förenklingsregeln varken tillåter eller kräver några justeringar av de belopp som framgår av de räkenskaper som används för att upprätta moderföretagets koncernredovisning,

koncernenhetens årsredovisning eller koncernenhetens räkenskaper som används som underlag för land-för-land-rapporten för att det ska anses vara fråga om en kvalificerad finansiell rapport enligt 8 kap. 6 § lagen om tilläggsskatt. Det är önskvärt att det i förarbetena förtydligas ytterligare att detta är ett klargörande av redan gällande rätt. Det bör annars tydligare framgå att det istället är fråga om ett sådant införlivande av avsnitt 2.3.3 i de administrativa riktlinjerna från december som omfattas av den frivilliga retroaktiviteten.

Skatteverket har uppmärksammat på att det finns en osäkerhet om den situation att det i de räkenskaper som används för att upprätta koncernredovisningen finns allokering/fördelning av sådana värden (annat än eliminering av koncerninterna transaktioner och sådan justering av uppskjuten skatt och PPA-justeringar som under vissa förutsättningar är tillåtna) som uppstår på koncernaggregerad nivå vid anpassning av räkenskaperna. Sådana justeringar kan t.ex. avse finansiell leasing i enlighet med IFRS 16 och som därefter via ex. koncernjournaler fördelats ut på berörda enhet. Innebär förekomsten av sådan fördelning en sådan justering som medför att de tillfälliga förenklingsreglerna inte får tillämpas?

Vad gäller allokering av de värden som återspeglas i räkenskaperna som används för att upprätta koncernredovisning är Skatteverket av uppfattningen att denna fördelning inte är en sådan *justering* som diskvalificerar från de tillfälliga safe harbour-reglerna. Om samma datakälla har använts torde en fördelning av värden utifrån uppgifterna i de räkenskaper som används för att upprätta koncernredovisning kunna fördelas till respektive enhet utan att det sker i strid mot dec AG 74.13.

Det behövs därför ett förtydligande i t.ex. författningskommentar om hur avsnitt 2.3.3 i de administrativa riktlinjerna från december ska tillämpas i detta hänseende.

2.15 Avsnitt 14.7 Transaktioner som skattemässigt har behandlats annorlunda i land-för-land-rapporten än i de kvalificerade finansiella rapporterna

Det kan förtydligas i skälen (s. 135 f.) att det är oklart vilken eventuell betydelse den skattemässiga behandlingen av betalningen har vid land-för-land-rapporteringen (Question 7.1 of the CbCR Implementation Guidance). I exemplet anges att det är UPE-X egen tolkning av CbCR-vägledningen (punkt 74.17).

2.16 Avsnitt 15 Nya förenklingsregler

Det kan förtydligas vad som avses med att ”staten ska fastställa vilka stater som kan använda den tillfälliga förenklingsregeln vad avser kompletteringsregeln för tilläggsskatt” i fjärde stycket på sidan 142. Är avsikten att en ”vit lista” ska fastställas eller åsyftas den praktiska regel tillämpningen i det enskilda fallet?

2.17 Avsnitt 16.4.3 Justerat resultat

Av 3 kap. 6 § framgår att alla koncernenheter måste använda en och samma redovisningsstandard för att den nationella redovisningsstandard ska få tillämpas. I skälen (s. 158) anges att ”Detta krav uppfylls också av en koncernenhet om enhetens redovisade resultat ingår i en koncernredovisning som är baserad på den nationella standarden och har upprättats av en annan enhet i koncernen”. Skatteverket tolkar det som att svenska koncerner i vilka vissa dotterföretag som tillämpar K2, medan andra tillämpar K3, ändå får tillämpa nationell redovisningsstandard eftersom omräkning sker i enlighet med

koncernredovisningsprinciper vid upprättande av koncernredovisningen. Detta under förutsättning att koncernredovisning upprättas i Sverige.

Om alla svenska dotterföretag som ingår i en utländsk koncern (koncernredovisning upprättas utanför Sverige) skulle tillämpa K3 så är Skatteverkets uppfattning att en nationell redovisningsstandard som avviker från standarden som används i koncernredovisningen ska tillämpas eftersom samtliga koncernenheter i Sverige upprättar sina räkenskaper utifrån den nationella standarden (K3).

Det är emellertid också Skatteverkets uppfattning att i en situation då moderföretaget är beläget i t.ex. Tyskland, och det finns svenska dotterföretag, blir moderföretagets koncernredovisningsprinciper styrande och nationell redovisningsstandard i Sverige kan enbart vara moderns koncernredovisningsprinciper förutsatt att dessa också tillämpas av de svenska dotterföretagen. Anta att IFRS tillämpas i koncernredovisningen som upprättas i Tyskland och de svenska dotterföretagen tillämpar K2 och K3. Under dessa förhållanden är det Skatteverkets uppfattning att reglerna om nationell redovisningsstandard inte kan tillämpas i Sverige eftersom samtliga koncernenheter i Sverige inte upprättar sina räkenskaper utifrån den nationella standarden.

Skatteverket anser att detta behöver förtydligas och helst utifrån exemplifierade situationer. Skatteverket anser också att det behövs ett förtydligande avseende om reglerna om nationell redovisningsstandard är tvingande.

2.18 Samriskföretag

Skatteverket noterar att samriskföretag i PM förslås bli skattskyldiga i 6 kap. 2 § TSL. Samriskföretag utgör inte koncernenheter och har därför inte tidigare varit skattskyldiga. Anledning till förändringen är att lagstiftningen ska anpassas till riktlinjerna för förenklingsregeln kopplad till nationell tilläggsskatt. Skatteverket anser att anpassningen är bra och att det är viktigt att de svenska reglerna uppfyller kraven för förenklingsregeln för nationell tilläggsskatt.

Skatteverket har under förfarandesynpunkterna anfört att denna förändring måste få genomslag även i förfarandereglererna.

Det följer av 7 kap. 45 § TSL att samriskföretag vid beräkningen enligt 3 kap. 37-41 TSL ska behandlas som koncernenheter i en egen koncern. Skatteverket noterar dock att flera lagrum i tilläggsskattelagen använder begreppet koncernenhet, jfr exempelvis 4 kap. 18, 20 och 24 §§ TSL. Eftersom samriskföretagen inte utgör koncernenheter måste tilläggsskattelagen ses över och justeras på sätt att samriskföretag omfattas där det behövs.

2.19 Initialt undantag för nationella koncerner

Skatteverket noterar att det finns ett undantag för nationella koncerner i 6 kap. 16 § fjärde stycket TSL. Undantaget uttrycks som om det är tillämpligt om koncernen har samtliga koncernenheter i Sverige. Frågan har uppkommit vad som avses med koncernenheter i Sverige. En svensk koncernenhet definieras i 2 kap. 9 § TSL som en enhet som hör hemma i Sverige enligt bestämmelserna i 1 kap 11-16 §§ TSL. Av 1 kap 14§ TSL framgår vidare att delägarbeskattade enheter som är moderföretag eller skyldiga att tillämpa en huvudregel för tilläggsskatt hör hemma i den stat där de bildades. Andra delägarbeskattade enheter är statslösa.

Med anledning av ovanstående önskar Skatteverket att det förtydligas hur undantaget i 6 kap. 16 § TSL är tillämpligt om den svenska koncernen utöver svenska koncernenheter endast innefattar delägarbeskattade statslösa enheter (delägarna är skattskyldiga i Sverige).

2.20 Avsnitt 17 Förenklingsregel vad avser utländsk nationell tilläggsskatt

Av föreslagen bestämmelse i 8 kap. 19 § TSL framgår att skatten ska sättas ned till 0 för koncernenheterna i en utländsk stat om statens regler uppfyller villkoren för nationell tilläggsskatt. Av författningskommentaren framgår emellertid att OECD:s granskning också kommer att omfatta switch-off regeln med innebörden att den nationella tilläggsskatten i vissa delar inte ska omfattas av andra staters förenklingsregler. Detta innebär exempelvis att en svensk moderenhet har att ta ut skatt för en lågbeskattad enhet trots att den hör hemma i ett land med en kvalificerad nationell tilläggsskatteregel som uppfyller villkoren för att omfattas av en förenklingsregel som avser nationell tilläggsskatt.

Skatteverket önskar därför att 8 kap. 19 § TSL justeras på sätt att det av lagrummet framgår att skatten förvisso sätts ned till 0 i en stat med nationell tilläggsskatt men att switch-off regeln kan innebära att svenska koncernenheter alltså ska beskatta vissa utländska inkomster hänförliga till enheter i nämnda stat då de är undantagna från det landets nationella tilläggsskatt (se förslag ovan avseende lagtexten till 8 kap. 19 § TSL). Skatteverket anser inte att det är lämpligt att det rättsliga stödet för att ta ut skatt i dessa situationer endast återfinns i författningskommentaren. Detta särskilt under beaktande av att det svenska regelverket ska genomgå en Peer Review och då måste hanteringen av switch-off på ett tydligt sätt framgå.

Det bör vidare förtydligas hur direktivets bestämmelse, som återfinns i 3 kap. 39 § andra stycket TSL, och som nu föreslås tas bort förhåller sig till TSL samt varför direktivregeln inte kan anses ha s.k. direkt effekt (s. 183 samt nuvarande lydelsen av 3 kap. 39 § andra stycket TSL).

2.21 Förfarande

Behov av följdändringar i skatteförfarandelagen

Av förslaget till 6 kap. 2 § andra och tredje stycket TSL framgår att ytterligare ett antal subjekt föreslås bli skattskyldiga. Uppgiftsskyldigheten i tilläggsskattedeklaration gäller enligt 32 a kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, endast koncernenheter. Av de tillkommande skattskyldiga subjekten bedömer Skatteverket att samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag inte är koncernenheter (se bl.a. 3 kap. 11 a § SFL och 2 kap. 8 § TSL). De är därför inte uppgiftsskyldiga i en tilläggsskattedeklaration enligt skatteförfarandelagens nuvarande lydelse.

Skatteverket anser att den som är skattskyldig för tilläggsskatt som regel också bör vara uppgiftsskyldig i en tilläggsskattedeklaration. Skatteverket föreslår därför att 32 a kap. 2 § SFL ska ha följande lydelse.

”En koncernenhet eller ett samriskföretag eller dotterföretag till samriskföretag som avses i 6 kap. 2 § andra stycket lagen (2023:875) om tilläggsskatt ska lämna en tilläggsskattedeklaration, om enheten är skattskyldig för

1. ett tilläggsskattebelopp enligt lagen om tilläggsskatt, eller

2. kompletterande tilläggsskatt som fördelas till svenska koncernenheter enligt 6 kap. 12 § lagen om tilläggsskatt.

En följdändring bör även göras i 32 a kap. 5 § första stycket SFL. Skatteverket föreslår att paragrafen ska ha följande lydelse.

”Den som är deklarationsskyldig enligt 2 § ska lämna tilläggsskattedeklaration senast en månad efter den dag då tilläggsskatterapporten senast ska lämnas.”

Uppgiftsskyldigheten i tilläggsskatterapport gäller enligt 33 d kap. 3 § SFL koncernenheter som avses i 1 kap. 3 § TSL. Samriskföretag och dotterföretag till samriskföretag är därmed inte skyldiga att lämna tilläggsskatterapport. Skatteverket anser i och för sig att det vore rimligt om samtliga enheter som kan komma att bli skattskyldiga enligt lagen om tilläggsskatt också är skyldiga att lämna tilläggsskatterapport. Skatteverket konstaterar dock att något sådant krav inte har ställts av det inkluderande ramverket eller EU. Skatteverket föreslår därför inte att ett sådant krav ska införas i Sverige.

Följdändringar med anledning av den nya skattskyldigheten i 6 kap. 2 § andra stycket TSL behövs vidare i ett antal bestämmelser i skatteförfarandelagen.

För att säkerställa att Skatteverket kan tillämpa bestämmelserna om utredning, kontroll och tvångsåtgärder i skatteförfarandelagen bör bestämmelsen i 3 kap. 11 § SFL kompletteras med de enheter som genom promemorians förslag blir skattskyldiga. Skatteverket föreslår därför att 3 kap. 11 § SFL ska ha följande lydelse.

”Med juridisk person avses också dödsbon, svenska handelsbolag, koncernenheter, samriskföretag eller dotterföretag till samriskföretag som avses i 6 kap. 2 § andra stycket lagen (2023:875) om tilläggsskatt och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.”

Bestämmelserna i 56 a kap. 2 § andra stycket och 4 § första stycket SFL behöver justeras så att de omfattar även de nya skattesubjekten.

Skatteverket uppfattar att det inte bör bli aktuellt med skattskyldighet enligt kompletteringsregeln för de nytillkomna enheterna, varför bestämmelserna i skatteförfarandelagen som rör detta inte behöver justeras.

Behov av förtydligande av i vilken valuta uppgiftsskyldigheten ska fullgöras

Det är positivt att det föreslås ytterligare valutareglering i 1 kap. 4 a och 4 b §§ TSL. Det behöver dock förtydligas hur valutaregleringen i lagen om tilläggsskatt förhåller sig till fullgörandet av uppgiftsskyldigheten i tilläggsskattedeklaration och tilläggsskatterapport enligt skatteförfarandelagen.

Enligt 22 kap. 2 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF, ska uppgifter om belopp som ska lämnas enligt skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen anges i svenska kronor, om inte annat föreskrivs. Skatteverket anser att belopp i tilläggsskattedeklarationen bör anges i svenska kronor i enlighet med regleringen 22 kap. 2 § SFF. Skatteverket uppfattar i det här sammanhanget att det kan behövas omräkningsregler som klargör hur omräkningen ska göras (jfr vad som gäller för inkomstskatt och

mervärdesskatt enligt lagen [2000:46] om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m.).

Däremot kan det inte krävas att belopp i tilläggsskatterapporten regelmässigt ska lämnas i svenska kronor, eftersom rapporten kommer att motsvaras av Globe Information Return. Av avsnitt 1.2.2.3 Globe Information Return jämte tillhörande Explanatory Guidance framgår att den uppgiftslämnande enheten ska ange den valuta som används av moderföretaget i koncernredovisningen eller, om någon sådan redovisning inte upprättas, ska enheten ange den valuta som används för beräkningarna enligt Globe-reglerna. Skatteverket bedömer att det enbart kan bli aktuellt för en koncern att använda en valuta i Globe Information Return. Skatteverket anser därför att belopp i tilläggsskatterapporten ska anges i samma valuta som beräkningarna enligt lagen om tilläggsskatt ska göras. En sådan reglering kan införas i ett nytt stycke i 22 kap. 2 § SFF.

I kraftträdande- och övergångsbestämmelsen i p. 4 lagen om tilläggsskatt

Skatteverket anser att begreppet ”begära” leder tankarna fel, eftersom det inte rör sig om någon faktisk begäran utan enbart om att den rapporterade enheten väljer en tillämpning av vissa bestämmelser.

Skatteverket föreslår i stället att bestämmelsen utformas enligt följande.

”Den rapporterade enheten får dock tillämpa samtliga eller vissa av bestämmelserna 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.”

Skatteverket uppfattar att reglerna om omprövning i 66 kap. SFL i det här sammanhanget innebär att en enhet kan begära omprövning av sin beskattning och begära att den reglering som inte har tillämpats ska tillämpas i stället. Att Skatteverket inte kan ompröva på eget initiativ till nackdel för enheterna på denna grund följer av att det är enheten som har att välja vilka regler som ska tillämpas.

2.22 Synpunkter på författningskommentaren

2.22.1 2 kap.

29 f § (s. 203)

Rubriken över 29 f § ”Marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande” ska ändras till Icke marknadsmässigt överlåtbart skattetillgodohavande (s. 203).

2.22.2 3 kap.

18 a § tredje stycket

Det kan förtydligas i författningskommentaren (s. 208) samt i skälen (s. 121) att till den del skattetillgodohavandet löper ut utan att ha utnyttjats ska nominellt värde dras av som kostnad [...] (riktlinjerna från juli 2023 punkt 112.4, s. 33). Det kan även övervägas om motsvarande förtydligande bör föras in i lagtextens tredje stycke.

32 b § (s. 216)

Se kommentaren till lagtexten avseende 3 kap. 32 b § TSL. Det bör därutöver klargöras i

författningskommentaren att avräkningen av utländsk skatt ska ske gentemot skatt på inkomster som ingår i beräkningen av koncernenhetens justerade resultat.

63 § (s. 246)

”belastar” kan ersättas med ”hänför sig till” som i lagtexten eftersom delägarrens skattekostnad vanligen inte belastar CFC-bolaget.

[...] kostnaden för medräknade skatter i en koncernenhets räkenskaper ska fördelas till dess CFC-bolag om skattekostnaden belastar CFC-bolagets inkomst [...]

63 d och e §§ (s. 248)

Det bör förtydligas i författningskommentaren att den nationella tilläggsskatten ska vara ”QDMTT payable” för att beaktas (p. 58.6.1 och p. 58.6.2 [b] samt Administrative Guidance från juli 2023 avsnitt 4 s. 74 ff.).

63 e § (s. 249)

8 kap. 6 a § TSL kan läggas till i upplysningen på sidan 249 avseende var kvalificerad finansiell rapport är definierad (detta gäller även det näst sista stycket på sidan 98 i avsnitt 10.2).

3 Konsekvenser för Skatteverket

Vi instämmer i bedömning att förslaget inte innebär några särskilda konsekvenser för Skatteverket. Det införs ingen särskild uppgiftsskyldighet med anledning av förenklingsreglerna och vi behöver inte ta in tilläggsskattedeklarationer för brutna år tidigare. Skatteverket förutsätts vidare uppdatera sina informationsmaterial och vidta lämpliga informationsinsatser, vilket vi gör idag och planerar att fortsätta med.

Vi vill dock poängtera att det faktum att reglerna ändrar sig hela tiden till följd av ny administrativ vägledning från OECD (vilket förutses ske även i framtiden), innebär att stora resurser läggs och kommer att läggas på såväl remissarbete som service gentemot de företag som träffas av reglerna. De komplexa och föränderliga reglerna medför en mängd frågor från våra kunder, vilka vi prioriterar att hantera och bemöta.

I övrigt hänvisar vi till tidigare konsekvensanalyser och kostnadsuppskattningar.