

Regeringskansliet
Finansdepartementet
Jakobsgatan 24
103 33 STOCKHOLM

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

Fi2023/00559

Fi2023/01114

1 Sammanfattning

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

Skatteverket vill särskilt framhålla följande:

- Skatteverket måste ha möjlighet att fatta automatiserade beslut angående tilläggsskatt.
- Uppgiftsskyldigheten måste knytas till skyldigheten att betala skatt enligt lag om tilläggsskatt.
- Uppgiftsskyldigheten måste anpassas till den slutliga utformningen av den globala tilläggsskatterapporten och informationsutbytet.
- Möjlighet till beslut utan efterbeskattningsgrund bör förlängas till fyra år.
- Reger om tax certainty och permanenta förenklingsregler måste arbetas fram för att öka förutsebarheten och minska den administrativa bördan för företagen.

Vidare medför reglernas komplexitet och den omständigheten att reglerna fortfarande omarbetas betydande utmaningar för Skatteverket att fullgöra den serviceskyldighet som åligger myndigheten.

Det är viktigt att den svenska lagstiftningen är flexibelt utformad för att möjliggöra följsamhet i förhållande till OECD:s nuvarande och framtida Administrative Guidance (vägledning) rörande tolkningen av de materiella bestämmelserna.

Osäkerheten rörande hur gällande rätt ska tolkas i ljuset av de olika rättskällorna kan äventyra rättssäkerheten. Det behövs generella förtydliganden avseende vilken betydelse befintlig och ny vägledning från OECD ska tillmätas när den svenska lagstiftningen tolkas samt hur lagen förhåller sig till direktivet som delvis är oförenligt med den vägledning som är publicerad efter det att direktivet beslutades.

Skatteverket är positiva till införandet av tillfälliga safe harbour-regler men ser ett stort behov av permanenta safe harbour-regler, jfr punktlistan. Safe harbour-regler skapar förutsättningar för Skatteverket att lägga sina utredningsresurser på länder som faktiskt är lågskatteländer och där det finns risk för ett skatteundrandragande. 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. Det måste även förtydligas vilka möjligheter Skatteverket har att utmana safe harbour-regeln, jfr 8.2.2. i modellreglerna.

Skatteverket efterfrågar vidare ett förtydligande av om det initiala undantaget för nationella koncerner att betala tilläggs skatt också innebär en lättnad i deras skyldighet att göra fullständiga beräkningar av den effektiva skattesatsen m.m. och därmed även behovet av att samla in information.

En nationell tilläggsbeskattningsregel bör införas för att slå vakt om den svenska skattebasen och det bör övervägas om även ett svenskt moderföretag ska inkluderas i skyldigheten att betala nationell tilläggs skatt (inklusive för den egna enheten) samt om reglerna ska omfatta rent nationella koncerner. Reglerna bör även anpassas för minoritetsägda koncerner och Joint Ventures. Avräkningsregeln bör anpassas så att den även omfattar den nationella tilläggs skatt som tas ut av en koncernenhet som inte är en moderenhet.

Regelverket innehåller bestämmelser om uppskjuten skatt som är komplicerade och det är tveksamt om dessa regler fullt ut kommer vara möjliga att tillämpa i nuvarande form. Det krävs redovisning på detaljnivå för företagen och det kan ifrågasättas om företagen i vissa situationer verkligen kan få fram all data som krävs. Vare sig Skatteverket eller företagen vill ha regler som inte kan efterlevas och Skatteverket önskar att man verkar för förenklingar från OECD i denna del.

Till följd av att reglerna om uppskjuten skatt i många fall kan innebära reverseringar efter mer än sju år bör det övervägas om det finns ett behov att förlänga bevarandekravet eller om det i övrigt ska finnas en skyldighet för företagen att spara underlag så länge det krävs för beskattningsändamål.

Skatteverket är positivt till att förfarandet för tilläggs skatten placeras i skatteförfarandelagen (2011:1244) såsom föreslås i den kompletterande promemorian. Skatteverket anser att förfarandet för tilläggs skatten så långt som möjligt bör motsvara befintligt förfarande i skatteförfarandelagen. Skatteverket föreslår därför ett antal ändringar i förhållande till lämnade lagförslag, se särskilt punktlistan ovan.

Skatteverket är generellt positivt till att de särskilda avgifter som föreslås i betänkandet införs. Prövningen av uttag av rapportavgift framstår i vissa avseenden som komplicerad och Skatteverket anser att det i dessa delar och även vad gäller förhållandet mellan skattetillägg och rapportavgift finns behov av förtydliganden och exempel.

Skatteverket föreslår att det istället för en särskild befrielseregel med anknytning till tilläggs skatten införs en tidsbegränsad sanktionslättnad för rapportavgift och skattetillägg kopplade till bestämmelserna i tilläggs skattelagen.

Regelverket om tilläggs skatt saknar tidigare motsvarighet i svensk rätt och Skatteverket anser därför att det bl.a. ur ett rättssäkerhetsperspektiv finns skäl för att låta det allmänna ombudet vid Skatteverket ansöka om förhandsbesked när det gäller frågor om tilläggs skatt. Skatteverket föreslår att lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor justeras för att göra detta möjligt.

Skatteverket har därutöver lämnat synpunkter på lagrum, skäl och författningskommentar samt lagförslaget i förhållande till vägledning från OECD som publicerades i februari 2023. Slutligen lämnas även vissa synpunkter på lagtexten av teknisk natur.

Skatteverkets kostnader för utveckling kan uppskattas till en engångskostnad på 80 miljoner kr. De årliga kostnaderna bestående av IT-förvaltning och övrig hantering samt utredningar kan uppskattas till 23 miljoner kr.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Skatteverkets serviceskyldighet

GloBE-reglerna utgör en helt ny beskattningsmodell och reglerna är synnerligen komplexa och omfattande eftersom de beaktar de deltagande ländernas olika interna beskattningssystem. Detta medför en betydande risk för att tolkningsfrågor uppkommer och behovet av förtydliganden kommer att vara stort framöver. Ett hastigt lagstiftningsarbete är inte bra för vare sig Skatteverket eller företagen och risken är att bestämmelserna framstår som väldigt svåra att tillämpa. Reglernas komplexitet och att de fortfarande omarbetas och förtydligas medför betydande utmaningar för fullgörandet av vår serviceskyldighet.

2.2 Tolkning av lag om tilläggsskatt

Vid tolkning av reglerna uppstår delvis andra problem än vid tolkning av vanlig skattelagstiftning. Tolkningsprinciperna och källmaterialet är till stor del annorlunda eftersom lag om tilläggsskatt bygger på minimibeskattningsdirektivet som genomför detaljerade modellregler med tillhörande kommentarer. Den vägledning som ersätter eller kompletterar kommentaren till modellreglerna har inte alls beaktats i lagförslaget. Det framhålls dock att samtliga kompletteringar bör beaktas vid genomförandet i svensk rätt. Därför kommer kompletteringarna att utvärderas och eventuella ändringar av utredningens lagförslag lämnas i den mån det är möjligt inom ramen för detta lagstiftningsarbete (s 63).

Ytterligare vägledning förväntas publiceras löpande under en lång tid framöver. Den kan inte jämföras med den vägledning som kommer från OECD om exempelvis internprissättning eftersom GloBE-regelverket är detaljreglerat till skillnad från bestämmelserna om internprissättning. Inte heller tolkningen och tillämpningen av skatteavtal som baseras på OECD:s modellavtal med tillhörande modellavtalskommentarer är direkt jämförbara med tolkningen och tillämpningen av GloBE-reglerna.

De kommentarer som togs fram i samband med modellreglerna utgör tolkningsmaterial eftersom lagförslaget bygger på modellreglerna och tillhörande kommentarer. Det finns även direkta hänvisningar i lagförslagets författningskommentar till kommentarerna. Lämpligheten av att i förarbetena, vid en implementering av direktivet, hänvisa direkt till OECD:s kommentarer till modellreglerna utan att gå via direktivet för att förklara den föreslagna regelns innebörd kan ifrågasättas. Om de direkta hänvisningarna som lämnas i författningskommentaren bibehålls bör det i ljuset av att det fortlöpande tas fram ny vägledning förtydligas vilken betydelse en sådan hänvisning har i förhållande till ny vägledning från OECD som ersätter innehållet i gällande kommentar samt till direktivet.

Vad gäller vägledningen som publicerades i februari 2023 kan noteras att den inte fanns vare sig när minimibeskattningsdirektivet beslutades eller när delbetänkandet författades och

vägledningen ryms i många delar inte inom den föreslagna lagens ordalydelse. Skatteverket har gått igenom vägledningen och bedömt förenligheten med lagförslaget, vilket redovisas i avsnitt 2.14 nedan. Vi har inte bedömt förenligheten med minimibeskattningsdirektivet.

Även minimibeskattningsdirektivet innehåller hänvisningar till kommentarerna och det uttalas särskilt i direktivets skäl att direktivet bör tolkas mot bakgrund av ytterligare vägledning från OECD avseende medräknade skatter. Direktivet kan inte anses förenligt med samtlig publicerad vägledning som tillkommit efter det att direktivet beslutades (se exempelvis kompletteringen som klargör att vissa ackordsvinster inte ska anses skattepliktiga enligt modellreglerna).

Alla deltagande länder förutsätts tillämpa reglerna på samma sätt eftersom överenskommelsen genomförs som en s.k. common approach som bygger på att länderna gör samma bedömningar och att bestämmelserna är integrerade på så sätt att en enhetlig global tillämpning är nödvändig. Länderna har i princip förbundit sig att följa framtida vägledning från det inkluderande ramverket (8 kap modellreglerna). Vår uppfattning och utgångspunkt är därför att Sverige förbundit sig att följa vägledningen då den utgör förtydliganden samt även i de fall kompletteringen ersätter delar av den nu gällande kommentaren. Vi ser i princip ingen skillnad på modellregler, kommentaren och tillkommande vägledning som utgör en del av kommentaren.

Här är det på sin plats att påpeka att multinationella koncerners hantering, tolkning och efterlevnad av reglerna om global minimiskatt (GloBE) troligen kommer att baseras på OECD:s modellreglers systematik, kapitelindelning och artiklar, eftersom det behövs gemensamma referensramar i koncernens alla verksamhetsländer. IT-system och verksamhetsstöd som utvecklas kommer därför sannolikt att baseras på modellreglerna och de tolkningar som OECD med tiden gör. Därför är det av vikt att svensk lagstiftning är flexibelt utformad för att möjliggöra följsamhet till nuvarande och framtida vägledning.

Det svenska lagförslaget är i väsentliga delar utformat på ett annat sätt än de internationella rättskällorna. Det hade dock varit lämpligare att utforma lagtexten så nära förlagorna som möjligt eftersom det eliminerar risken för en oavsiktligt divergerande lagstiftning samt förenklar bedömningar av om vägledningen, som är skriven med utgångspunkt i modellreglerna, är förenlig med den svenska lagen.

Arbetet med tax certainty förutsätter vidare att företag har en enhetlig lagstiftning att förhålla sig till och lagstiftningsarbetet bör således 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 (se vidare i avsnitt 2.7 nedan).

Osäkerheten kring hur gällande rätt ska tolkas i ljuset av de olika rättskällorna kan äventyra rättssäkerheten och klargöranden avseende tolkningen och tillämpningen är oerhört betydelsefullt. Det behövs generella förtydliganden om hur den svenska lagstiftningen ska tolkas och vilken betydelse ny vägledning ska ges. Detta gäller även i förhållande till minimibeskattningsdirektivet.

2.3 Förenklingsregler

Skatteverket förutsätter att alla medlemsstater har samtyckt till den föreslagna tillfälliga safe harbour-regeln i enlighet med artikel 32 i minimibeskattningsdirektivet vid tidpunkten då den föreslås träda ikraft även om jurisdiktionen inte är medlem i OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Nationella koncerner har inget behov av en tillfällig safe harbour-regel eftersom de omfattas av en regel som innebär att tilläggsskatten ska sänkas till noll kr de första fem åren (6 kap. 12 § lag om tilläggsskatt). Detta förutsätter att det enligt 33 c kap. 7 § SFL inte finns någon skyldighet att göra beräkningar av den effektiva skattesatsen eller tilläggsskatten eftersom skatten ska sänkas till noll kr i en inledande fas (jfr punkt 16 i kommentaren till artikel 9.3.1. s. 190). Det bör dock förtydligas i författningskommentaren vilken uppgiftsskyldighet de nationella koncernerna har när 6 kap. 12 § är tillämplig eftersom det är av stor betydelse för företagens behov av informationsinhämtning och systemutveckling under de första fem åren.

Det bör införas en permanent förenklingsregel för nationella koncerner. Eftersom GloBE-reglerna inte omfattar nationella koncerner samt genomförs i medlemsstaterna genom minimibeskattningsdirektivet är det nödvändigt att förenklingsregler för nationella koncerner arbetas fram inom EU.

Regelverket är såväl omfattande som komplext och behovet av permanenta förenklingsregler är stort. Skatteverket har uppfattat att många länder avser att införa nationella regler om tilläggsskatt (QDMTT) och även lagförslaget innehåller bestämmelser om nationell tilläggsskatt. Skatteverket anser att en förenklingsregel som bygger på nationella regler om tilläggsbeskattning är lämplig att införa eftersom en sådan regel medför en uppenbar administrativ lättnad för företagen att tillämpa GloBE-reglerna samt ökar förutsebarheten.

Många företag synes vara mest besvärade över den omfattande informationsinhämtningen och bearbetningen av inhämtad information. En förenklingsregel som beaktar en nationell minimiskatt bör vara enkel att tillämpa och den bör i princip innebära att man inte ska behöva vare sig räkna på den effektiva skattesatsen i det landet eller som huvudregel samla in all information i det landet. Permanenta förenklingsregler möjliggör för såväl Skatteverket som företagen att prioritera resurser på de länder som de facto har en förhållandevis låg beskattning och där regelverket är tänkt att få effekt.

En möjlighet för beskattningsmyndigheter att ”utmana” en förenklingsregel föreslås inte i nuläget men det arbetas vidare med möjligheten att ”utmana” den tillfälliga förenklingsregeln inom det inkluderande ramverket (artikel 8.2.2. i modellreglerna). Skatteverket är av uppfattningen att en sådan möjlighet att utmana en förenklingsregel bör implementeras och att detta bör prioriteras i det kommande arbetet inom det inkluderande ramverket.

2.4 Ett regelverk för nationell tilläggsskatt

Skatteverket förordar införandet av en nationell tilläggsbeskattning för att slå vakt om den svenska skattebasen. Lagförslaget bör anpassas i förhållande till den ytterligare vägledning som publicerats av OECD den 1 februari 2023. Det bör övervägas om även ett svenskt moderföretag ska inkluderas i skyldigheten att betala nationell tilläggsskatt (inklusive för den

egna enheten). Reglerna bör även anpassas för minoritetsägda koncernenheter och Joint Ventures. .

Avräkningsregeln (16 § och 5 §) bör anpassas så att den även omfattar den nationella tilläggsskatt som tas ut av en lågbeskattad koncernenhet enligt 15 § tredje stycket 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.

2.5 Avsnitt 3.3 Vägval när det gäller systematik och terminologi (s. 111)

Eftersom direktivet genomför OECD:s modellregler på ett sätt som ligger så nära den globala överenskommelsen som möjligt och i vissa fall uttryckligen ska tolkas mot bakgrund av eventuell ytterligare vägledning från OECD är det inte ändamålsenligt att i svensk lag fastställa en mer exakt innebörd av ett begrepp som skulle kunna avvika från vad man lägger i motsvarande begrepp utomlands. Detta gäller exempelvis för undantagna enheter och begreppet ”investmentföretag enligt 39 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229)” som finns i 1 kap. 7 § 6 LT.

2.6 Tax certainty

Som nämnts ovan är reglerna synnerligen komplexa och omfångsrika. Det är därför högst troligt att länderna kommer att tolka regelverken olika, vilket resulterar i tvister som ska hanteras. Skatteverket påpekar även nedan i avsnitt 2.10.6 att ett förtydligande rörande förenligheten med ingångna skatteavtal bör göras, vilket skapar ytterligare förutsebarhet.

Pelare 1 innehåller ett förslag om att använda sig av en panel som beslutar om hur en beskattningssituation ska lösas. Länderna är bundna av panelens utslag. Fördelen med ett sådant förfarande är att företagen såväl som länderna får en gemensam bedömning och därmed undviks segdragna tvister. Givet att Pelare 1 endast avser totalt ca 100 företag i hela världen medan reglerna om minimibesättning avser över 100 företag bara i Sverige är en panellösning inte görlig för sistnämnda regler.

Det bästa sättet att komma till rätta med internationella tvister och skapa förutsebarhet för företagen är att ha begripliga, tydliga och överensstämmande regler i alla länder som inför minimibesättning. Skatteverket anser att en multilateral konvention bör användas för att säkerställa att divergerande tolkningar kan hanteras i framtiden. Konventionen kan förslagsvis också hantera eventuella olika tolkningar av hur ingångna dubbelbesättningsavtal påverkat reglerna om minimibesättning.

2.7 Redovisningsfrågor

Uppskjuten skatt får stor betydelse på grund av de många skillnaderna mellan skattemässiga värden och de värden som accepteras i den ”fiktiva” redovisningen som ligger till grund för det justerade resultatet. Sedvanliga redovisningsregler för hantering av uppskjuten skatt tillåts inte användas fullt ut utan flera undantag och anpassningar av redovisad uppskjuten skatt regleras i lagförslaget. Detta innebär ett fränsteg från företagets normala hantering av uppskjuten skatt samt utmaningar för Skatteverket i vårt kommande gransknings- och utredningsarbete av tilläggsskattedeklarationerna. Användandet av uppskjuten skatt innebär också att de poster som uppskjutna skatter beräknas på kan komma att reverseras vid olika tidpunkter i framtiden. Dessa reverseringar får effekt på beräkningen av den effektiva skatten för framtida år.

I de publika konsultationerna som gjorts vid framtagandet av modellreglerna har det framkommit att det finns ett stort behov av förenklingar och att vissa delar av regelverket i princip inte går att efterleva. Skatteverket konstaterar att det kan vara mycket problematiskt och betungande att få fram uppgifter på detaljnivå vad gäller uppskjutna skatter. Skatteverket anser därför att man ska verka för förenklingar inom OECD vad gäller beräkningen av uppskjuten skatt.

Enligt 9 kap. 1 § SFF gäller att underlag som avses i 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser. Till följd av att reglerna om uppskjuten skatt i många fall kan innebära reverseringar efter fler än sju år bör man fundera på om det finns ett behov att förlänga bevarandekravet eller om det i övrigt ska finnas en skyldighet för företagen att spara underlag så länge det krävs för beskattningsändamål. Skatteverket önskar förtydliganden i dessa delar eftersom Skatteverket måste ha möjlighet att kontrollera riktigheten i redovisningen av tilläggsskatt.

2.8 Författningsförslaget

2.8.1 1 kap. 7 § 5 föreslagen lag om tilläggsskatt

En arbetsgivare kan göra avsättningar av pensionsmedel till en pensionsstiftelse för att trygga sina pensionsutfästelser till den anställda. Frågan är om en pensionsstiftelse enligt lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., tryggandelagen, är en undantagen enhet enligt 1 kap. 7 §.

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 en pant för arbetsgivarens pensionsutfästelse för det fall arbetsgivaren kommer på obestånd. Frågan är om en pensionsstiftelse uppfyller villkoret om att ”tillhandhålla pensionsförmåner” till enskilda då det är arbetsgivaren som betalar ut pensionen. De svenska pensionsstiftelserna omfattas av tjänstepensionsdirektivet ((EU) 2016/2341 14 december 2016 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut).

Det bör förtydligas om en pensionsstiftelse är en undantagen enhet enligt 1 kap. 7 § 6 lag om tilläggsskatt. En pensionsstiftelse ska inte såvitt Skatteverket kan bedöma konsolideras och den bör av denna anledning inte anses utgöra en koncernenhet.

Med tjänstepensionsföretag avses enligt lagen om tjänstepensionsföretag, LTPF, tjänstepensionsaktiebolag, ömsesidigt tjänstepensionsbolag och tjänstepensionsförening (1 kap. 3 § LTPF). Lagen om tjänstepensionsföretag trädde i kraft under år 2019 genom implementering av direktivet (EU) 2016/2341 14 december 2016 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut. Från 2019 finns alltså svenska tjänstepensionsinstitut, benämnda tjänstepensionsföretag, som enbart erbjuder tjänstepensionsförsäkringar, det vill säga livförsäkringar som är knutna till en anställning. Den verksamhet som bedrivs i tjänstepensionsföretagen är en form av försäkringsverksamhet. Det bör förtydligas om ett tjänstepensionsföretag ska anses omfattas av undantaget för pensionsenheter i 1 kap. 7 § 6 lag om tilläggsskatt.

2.8.2 1 kap. 7 § 6 föreslagen lag om tilläggsskatt

Av skälen (s. 129) framgår att investmentföretag uppfyller kraven för att behandlas som undantagna enheter i enlighet med definitionen av investeringsfonder. Bedömningen görs utan motivering. Författningskommentaren ger ingen ytterligare vägledning (s. 319). Om investmentföretag enligt 39 kap 15 § IL generellt inryms i begreppet investeringsfond ingår de i punkt 4 och de behöver således inte regleras särskilt i punkt 6. Med nuvarande reglering blir det reglerat två gånger. Skatteverket anser att det kan ifrågasättas om investmentföretag enligt 39 kap 15 § IL motsvarar begreppet investeringsfonder. Konsekvenserna av att undanta en enhet utöver vad som överenskommits i det inkluderande ramverket kan bli att reglerna inte anses kvalificerade vid en framtida utvärdering. Bestämmelsen kan även anses oförenlig med direktivet.

2.8.3 1 kap. 8 § föreslagen lag om tilläggsskatt

Av 1 kap. 8 § lag om tilläggsskatt framgår det inte att paragrafen inte gäller för enheter som ägs av en investeringsenhet för pensioner (som motsvarar det engelska uttrycket ”pension services entities”). Att enheter som ägs av investeringsenheter för pensioner exkluderas framgår först av 1 kap. 10 § punkten 1. För att undvika missförstånd bör det redan av 8 § framgå att regeln där inte gäller för en investeringsenhet för pensioner (jfr. engelska versionen av direktivet artikel 3. (b) samt modell avtalet 1.5.2. (a)).

2.8.4 2 kap. 35 § föreslagen lag om tilläggsskatt

Av paragrafen framgår att en ideell organisation ska uppfylla vissa villkor. Till dessa hör att enheten uteslutande ska ha vissa typer av ändamål. I motiven (4.3) anges att de enheter som är undantagna inkomstskatt enligt 7 kap. IL sannolikt även blir undantagna enligt den föreslagna lagen.

Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund kan bli inskränkt skattskyldiga enligt 7 kap. 3 § IL om vissa krav avseende bl.a. allmännyttigt ändamål och verksamhet är uppfyllda. Det krävs inte att stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet har ändamål som enbart är allmännyttiga, 7 kap. 4 § IL. Den bedrivna verksamheten ska dock uteslutande eller så gott som uteslutande, dvs. minst 90-95 %, främja allmännyttiga ändamål, 7 kap. 5 § IL. Det är därmed möjligt att även ha ändamål som inte är allmännyttiga om de främjas i mindre omfattning.

Skatteverket uppfattar därför att den föreslagna definitionen av ideell organisation i detta avseende är snävare än inkomstskattelagens krav vad gäller ändamål.

Förslaget anger vidare att bl.a. branschorganisationer och arbetstagarorganisationer ska ses som ideella organisationer. En generell förutsättning är att inkomsterna i väsentlig mån är befriade från inkomstskatt. Skatteverket uppfattar att det innebär att organisationen ska vara inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. IL. Sådana organisationer omfattas dock inte av de bestämmelserna i 7 kap. IL utan är oinskränkt skattskyldiga varför inkomsterna inte är befriade från inkomstskatt.

Organisationen får enligt förslaget inte bedriva handel eller verksamhet som inte har direkt samband med de ändamål för vilka den etablerades. Av författningskommentaren framgår inte tydligt om detta villkor omfattar även verksamhet som bedrivs enbart i syfte att finansiera den ändamålsenliga verksamheten.

2.8.5 3 kap. 11 § föreslagen lag om tilläggsskatt

I 3 kap. 11 § används begreppet ”upplupna kostnader” i punkterna 3 och 4. Detta kan få oönskad betydelse dels för att begreppet upplupna kostnader inte innefattar årets eventuella tilläggsskatt som också bör omfattas av punkten 3, dels för att begreppet upplupna kostnader kan få läsaren att tro att även andra kostnader ”som avser” tilläggsskatt ska innefattas (såsom t.ex. konsultkostnader avseende tilläggsskatt). Förslagsvis ersätts meningen i punkt 3 med ”Tilläggsskatt.” och att meningen i punkt 4 ersätts med ”Icke kvalificerat imputationsbelopp”.

2.8.6 3 kap 15 § föreslagen lag om tilläggsskatt

För att förstå om justeringsposterna som anges i 3 kap. 15 § utgör tillkommande eller avgående poster behöver ledning hämtas i OECD:s exempel 3.2.1 (f) 1-3 (Illustrative Examples). Här framgår att:

- Punkt 1 avser en tilläggspost för beskrivna valutaeffekter.
- Punkt 2 avser en bortbokning för beskrivna bokförda valutaeffekter.
- Punkt 3 avser en bortbokning för beskrivna bokförda valutaeffekter.
- Punkt 2 avser en tilläggspost för beskrivna valutaeffekter.

Orden ”justering ska göras” är inte tillräckligt för att läsaren enkelt ska förstå om tillägg eller bortbokning ska göras för respektive beskrivna valutaeffekt. För att underlätta förståelsen av vilka justeringar som ska göras föreslås att man i författningskommentarerna förtydligar för exempelvis punkt 1 att ”här krävs en positiv justering av den justerade vinsten eller förlusten med summan av skattevalutakursvinst och en negativ justering av den justerade vinsten eller förlusten av en skattevalutakursförlust (FXGL)” eller något liknande som mer är en översättning av kommentaren till 3.2.1 (f) i modellreglerna.

2.8.7 3 kap. 18 § föreslagen lag om tilläggsskatt

Regelns utformning följer inte utformningen av motsvarande regel i direktivet och modellavtalet. Konsekvensen är att regelns utformning endast omfattar situationen då pensionskostnaden i redovisningen överstiger det belopp som har förts över till en pensionsenhet och inte situationen då pensionskostnaden i redovisningen understiger det belopp som har förts över till en pensionsenhet. Regeln i 3 kap. 18 § är även svårläst och måste läsas tillsammans med författningskommentaren för att innebörden ska kunna förstås. Ett problem är också att ett företag kan ha pensionskostnader som tryggas på andra sätt än överföring till en pensionsenhet och som ingår i posten pensionskostnader i resultaträkningen. Vi föreslår följande lagtext:

”För pension som tryggas genom överföring till en pensionsenhet ska resultatet justeras med skillnaden mellan pensionskostnaden och det belopp som förts över till en pensionsenhet under räkenskapsåret.”

Avsikten med justeringsregeln för pensionskostnader är att en enhet ska få avdrag för en pensionskostnad i beräkningen av det justerade resultatet endast i samma utsträckning som överföringar görs till en pensionsenhet. I avsnitt 2.5.4 i OECD:s vägledning finns skrivningar om justeringsregeln och ett exempel som visar hur justeringen av resultatet fungerar när en pensionskostnad uppkommer i redovisningen år 1 och överföringen till pensionsenheten görs år 2 (och skatteeffekt år 2).

För svenska förhållanden gäller att en arbetsgivare kan trygga en pensionsutfästelse med avdragsrätt genom att föra över tillgångar till en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen (28 kap. 3 § IL). För att få avdrag under beskattningsåret ska arbetsgivaren ha fört över tillgångarna till pensionsstiftelsen senast när arbetsgivaren ska ha lämnat sin inkomstdeklaration. Det bör förtydligas hur justeringsregeln är tänkt att fungera för svenska förhållanden. Ett alternativ till lagtextförslaget är att justering inte behöver göras om överföringen sker *för* beskattningsåret. Vi uppfattar att en sådan reglering skulle vara neutral med skrivningarna och exemplen i vägledningen. När det gäller frågan vad som avses med en pensionsenhet – se avsnitt 1 kap. 7 § ovan.

2.8.8 3 kap. 21 § föreslagen lag om tilläggsskatt

Begreppet finansieringskonstruktion är ett helt nytt begrepp och definieras inte närmare i kapitel 2 eller författningskommentarerna. I motsvarande bestämmelse i OECD:s modellregler används begreppet ”intragroup financing arrangement”. Vid svensk implementering av hybridreglerna användes begreppet strukturerade arrangemang för att översätta ”structured arrangements”. Begreppet finansieringsarrangemang kan användas istället för finansieringskonstruktion för en mer enhetlig översättning av det engelska begreppet ”arrangement” i svensk lagstiftning.

2.8.9 3 kap. 22 § föreslagen lag om tilläggsskatt

Regeln i 3 kap. 22 § återspeglar inte vad som anges i motsvarande artikel i direktivet och i modellavtalet. I 3 kap. 22 § anges i den första meningen att ett försäkringsbolag ska *dra av* belopp som debiteras försäkringstagarna medan det i direktivet och modellregeln anges att beloppet ska *undantas* i beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten. Dessutom förs inte beloppet över till försäkringstagarna som anges i lagtexten. Skrivningen i den senare delen av första meningen ”som enheten betalar på avkastning till försäkringstagarna” är inte heller optimal eftersom den kan läsas som att skatten betalas till försäkringstagarna. I inkomstskattelagen (1999:1229), IL, används begreppet försäkringsföretag och inte försäkringsbolag (jfr. 2 kap. 4 d § och 39 kap. 2 § IL). Benämningen i lag om tilläggsskatt bör vara densamma som i inkomstskattelagen. Vi föreslår följande lagtext:

”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 nettovinst eller nettoförlust i den mån motsvarande ökning eller minskning av skulden till försäkringstagarna återspeglas i dess redovisning av nettovinst eller nettoförlust.”

Det är inte helt klart vilka svenska företag som omfattas av begreppet ”insurance company” som används i den engelska versionen av direktivet och i regeln i modellavtalet). Det finns inte någon definition av begreppet vare sig i modellavtalet (artikel 3.2.9, avsnitt 10 Definitions) eller i direktivet (artikel 3 Definitions, artikel 16 p.10). Med försäkringsföretag avses enligt försäkringsrörelselagen, FRL, försäkringsaktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag och försäkringsförening (1 kap. 3 § FRL). Med ett livförsäkringsföretag avses ett försäkringsföretag som uteslutande eller så gott som uteslutande ska driva direkt livförsäkringsrörelse eller rörelse avseende återförsäkring av livförsäkring och andra försäkringsföretag är skadeförsäkringsföretag (1 kap. 4 § FRL). Vi gör bedömningen att

försäkringsföretagen enligt FRL (både liv- och skadeförsäkringsföretag) som följer det s.k. Solvens II – direktivet (2009/138/EG) omfattas av begreppet ”insurance company”.

Från 2019 finns svenska tjänstepensionsinstitut, benämnda tjänstepensionsföretag som enbart erbjuder tjänstepensionsförsäkringar (se även om tjänstepensionsföretag under avsnitt 1 kap. 7 §). Den verksamhet som bedrivs i tjänstepensionsföretagen är en form av försäkringsverksamhet. Ett antal försäkringsföretag, som enbart bedriver försäkringsrörelse som har samband med tjänst, har genom särskilda regler omvandlat sig till tjänstepensionsföretag. Det är inte helt klart om de svenska tjänstepensionsföretagen omfattas av begreppet ”insurance company” (se även om tjänstepensionsföretag under avsnitt 1 kap. 7 §). De är inte försäkringsföretag enligt Solvens II-direktivet, utan de är tjänstepensionsinstitut enligt tjänstepensionsdirektivet. Dock bedriver de försäkringsrörelse (i samband med tjänst) och är försäkringsföretag enligt skattelagstiftningen (jfr. 4 d § II). Enligt vår bedömning blir det orimligt om inte även de svenska tjänstepensionsföretagen omfattas av justeringsregeln. Skatteverket önskar ett förtydligande i denna fråga.

2.8.10 3 kap. 31 § föreslagen lag om tilläggsskatt

I 3 kap. 31 §, andra stycket, sista delen av meningen, anges att ”ett belopp som motsvarar den del av förlusten som inte redovisas som en fordran minska det ...”. Det är den beräknade *skatten* på förlusten som ska minska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet, inte förlustbeloppet. Förslagsvis kan den sista delen av meningen i andra stycket istället formuleras:

”Om en uppskjuten skattefordran avseende årets förlust inte redovisats för att kriterierna för redovisning av fordran inte är uppfyllda, ska det uppskjutna skattejusteringsbeloppet minskas med ett belopp om minimiskattesatsen multiplicerat med årets förlust.”

2.8.11 3 kap. 36 § föreslagen lag om tilläggsskatt

I 3 kap. 36 § punkten 6 anges ”nettovinster som beror på valutafluktuationer i utländsk valuta”. I kommentaren till modellreglernas artikel 4.4.5 f) anges att endast orealiserade nettoresultat (dvs. både vinster och förluster) som beror på valutafluktuationer i utländsk valuta avses. I lagförslaget är undantaget vidare genom att avse även realiserade valutavinster. För att få samstämmighet mellan den svenska ”recapture”-regelns omfattning och motsvarande bestämmelse i modellreglerna föreslås att punkten 6 istället formuleras:

”realiserat nettoresultat som beror på valutafluktuationer i utländsk valuta,”

2.9 Skälen

2.9.1 Beloppsgränsen

Bedömningen (s. 122) att intäkter som till sin art helt avviker från intäkter i vanliga företag inte bör räknas med även om de ingår i en sammanställd redovisning eller koncernredovisning saknar stöd i modellreglerna och direktivet. Det bör förtydligas vad som gäller i detta avseende.

2.9.2 Enheter som ägs av undantagna enheter

Förslaget (i rutan s. 128) bör även omfatta punkt 5 pensionsenheter för att överensstämja med den föreslagna lagtexten. Skälen bör motiveras utifrån undantagna enheter och inte endast myndigheter.

2.9.3 4 kap. 30 § lag om tilläggsskatt

Lagrummets absoluta krav på att uppskjutna skattefordringar ska återspeglas eller redovisas i räkenskaperna kan anses oförenligt med att värdet av den uppskjutna skattefordringen inte ska påverkas av redovisningsmässiga justeringar. Detta kan medföra tolkningsproblem vad gäller underskott eftersom en justering kan betyda att en uppskjuten skattefordring hänförlig till ett underskott inte återspeglas eller redovisas i räkenskaperna då värdet redovisningsmässigt anses vara noll. Avsikten med lagrummet synas vara att underskott ändå ska beaktas eftersom man ska bortse från redovisningsmässiga justeringar vid bedömningen av värdet på skattefordringen.

Vi anser därför att förhållandet mellan kravet på återspeglning och redovisning i räkenskaperna och bortseendet från redovisningsmässiga justeringar måste förtydligas. Vår uppfattning är att värdet på uppskjutna skattefordringar, hänförliga till skattemässiga underskott, bör få beaktas även om de har justerats på grund av att redovisningsreglerna kräver det. Detta bör gälla även om skattefordringarna inte återspeglas eller redovisas i räkenskaperna. Förtydligandet bör göras direkt i lagtexten.

I vägledning 4.1 förtydligas att om en koncernenhet övergångsåret har carry forward så får en uppskjuten skattefordran som genereras pga. denna carry forward tas med in i GloBE. Av förenklingskäl så ska den uppskjutna skattefordran hänförlig till carry forward tas med till ett belopp som motsvarar den redovisade uppskjutna skattefordran omräknad till minimiskatten (om den lokala skattesatsen är lika med eller högre än 15). Detta går inte att utläsa av vare sig direktivet eller lagförslaget och det framgår inte heller hur carry forward ska hanteras vid övergångsåret. Detta behöver hanteras i lag eller författningskommentar.

Av vägledning 4.1.3 punkt 6.3 sista meningen framgår att all uppskjuten skatt som inte tagits upp pga. att tillgångsrekvisitet inte är uppfyllt ska beaktas. Detta går inte att utläsa av vare sig direktivet eller lagförslaget. Samma regel gäller alltså för uppskjuten skattefordran på carry forward som för övrig uppskjuten skattefordran vid övergångsåret. Detta behöver hanteras i lag eller författningskommentar.

2.9.4 4 kap. 32 §

Regelns syfte, att motverka att koncernerna för in för stora värden på sina tillgångar in i systemet bör framgå av lagtexten.

I vägledning 4 från OECD klargörs hur motsvarande regel i modellreglerna ska tillämpas. I flera avseenden går det inte att utläsa av lagförslaget hur de föreslagna reglerna är avsedda att tillämpas vid en jämförelse med vägledning 4. Sammanfattningsvis innebär övergångsreglerna i artikel 47.4 i direktivet, artikel 9.1.3 i modellreglerna och 4 kap. 32 § i förslag till lag om tilläggsskatt följande för koncerninterna transaktioner avseende tillgångar, som inte är lager, som äger rum efter den 30 november 2021 men före övergångsåret:

- Anskaffningsvärdet hos det förvärvande företaget ska vara lika med det redovisade värdet av de överförda tillgångarna hos det avyttrande företaget vid tidpunkten för avyttringen: Detta framgår av 32 §.
- Det förvärvande företaget får ta upp en uppskjuten skattefordran som är lika med det lägsta av 15 % den koncerninterna vinsten av transaktionen eller skatten som betalats på samma vinst av det avyttrande företaget (se punkt 10.9 i AG 4.3). Detta går inte att utläsa av vare sig direktivet eller lagförslaget. Av lagförslaget framgår

enbart att uppskjutna skattefordringar och skatteskulder som är hänförliga till sådana tillgångar ska fastställas på grundval av det redovisade värdet hos det avyttrande företaget vid tidpunkten för avyttringen.

- Uppskjutna skattefordringar som tas upp som en följd av dessa regler ska inte minska den justerade skattekostnaden när de uppkommer. Här föreligger en skillnad jämfört med övriga uppskjutna skattefordringar som regelmässigt minskar det uppskjutna skattejusteringsbeloppet och i sin tur minskar den justerade skattekostnaden. Detta går inte att utläsa av vare sig direktivet eller lagförslaget.

2.9.5 Avsnitt 4.3.3 Delägarbeskattade enheter

Det bör förtydligas i lagtexten att svenska handelsbolag som är mellanliggande och delägda moderenheter inte omfattas av 6 kap. 2 eller 3 §§ LT, alternativt att de inte hör hemma i Sverige (1 kap. 13 § LT). I skälen utelämnas att sådana handelsbolag kan ge upphov till ett fast driftställe. Vi påtalar dock nedan i avsnitt 2.10.9 att det bör övervägas att göra delägda moderenheter till skattesubjekt.

2.9.6 Avsnitt 8.4.2 Utformningen av justeringen enligt kompletteringsregel

Vid utformningen av UTPR bör bl.a. ingångna skatteavtal beaktas enligt kommentaren till modellreglerna (punkt 47, sidan 32-33). 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 (Administrative Guidance publicerad i februari punkt 1 s. 6). Detta gäller särskilt avseende ett fast driftställes skyldighet att tillämpa kompletteringsregeln (jfr delbetänkandet s. 212).

Skatteverket efterfrågar följaktligen ett klagörande av hur man ska se på förenligheten med dubbelbeskattningsavtal.

2.9.7 Personuppgiftsbehandling

Skatteverket håller med om den redogörelse som finns i avsnitt 8 i tilläggspromemorian (s. 132 ff.) avseende att nuvarande registerbestämmelser innefattar den behandling som sker vid handläggning av tilläggsskatt för de skattebeslut som fattas i Sverige, dvs. skattebeslut enligt SFL. 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. Det vore åtminstone önskvärt att det tydligt framgår i lagförslaget att ändamålet för att behandla uppgifterna för ett sådant ändamål har stöd i 1 kap. 4 § 7 lag (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. För det informationsutbyte som är en nödvändig del av förslaget finns det ännu inte en överenskommelse om dess innehåll och form. Skatteverket anser att ett sådant informationsutbyte skulle kunna implementeras på liknande sätt som tidigare automatiska utbyten. Jfr till exempel 13 § lag (2022:1682) om automatiskt utbyte 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, som hänvisar till en lag om ett sådant automatiskt utbyte. Därigenom skapas en tydlighet för den registrerade.

2.9.8 Sekretess

Det föreslagna förfarandet för tilläggsskatt innebär att en skattskyldigs uppgifter, för vilka det råder skatteseekretess, i vissa fall kommer att lämnas till en annan skattskyldig, som inte är ett moderbolag. Förvisso är dessa skattskyldiga koncernenheter i samma koncern, men de uppgifter som kan komma att tvingas lämnas över är sannolikt mer detaljerade uppgifter än vad som är fallet i det nuvarande beskattningsförfarandet. Koncernenheter som inte har något med varandra att göra förutom att de ingår i samma koncern kan komma att ta del av uppgifter om en annan koncernenhets ekonomiska förhållanden. Det är tänkbart att de till och med skulle kunna vara konkurrenter där det i en koncernenhet finns ett stort minoritetsägande, vilket skulle kunna aktualisera frågan om någon uppgift omfattas av affärssekretess. I vare sig SOU 2023:6 eller tilläggspromemorian finns det beskrivet vilka överväganden som gjorts beträffande skatteseekretess eller affärssekretess mellan koncernenheter, trots att dessa är självständiga juridiska personer.

2.9.9 Avsnitt 10.2.5 Ska svenska handelsbolag vara skattskyldiga för tilläggsskatt?

Det bör som alternativ till den föreslagna lösningen 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 (s. 204 ff.).

2.9.10 Avsnitt 10.3 Fasta driftställen

Det kan förtydligas i skälen (s. 210) att redovisningen ska följas i möjligaste mån, om inte regler om fördelning av intäkter och kostnader i skatteavtal eller nationell rätt föranleder något annat.

2.10 Författningskommentaren

2.10.1 Författningskommentaren 1 kap. 8-9 §§

Det bör förtydligas varför 8 och 9 §§ saknar betydelse för investmentföretag (s. 320).

2.10.2 Författningskommentaren till 3 kap. 1 §

På sida 344 under rubriken Grundläggande bestämmelser om beräkning av tilläggsskattebelopp § 1 sjunde stycket står det:

”Om en redovisad inkomst justeras bort minskar det redovisade resultatet och den effektiva skattesatsen sjunker. Om en redovisad kostnad tas bort blir effekten den motsatta”.

Om betald skatt är oförändrad men inkomsten minskar ökar den effektiva skattesatsen. Inkomstskatten utgör täljaren i det bråketal som räknar fram den effektiva skattesatsen (ETR) och det justerade resultatet utgör nämnaren i samma bråketal. Det innebär att om nämnaren (inkomst) minskar så ökar ETR och vice versa.

2.10.3 Undantagna utdelningar (3 kap. 12 §)

Det kan förtydligas i författningskommentaren (s. 349-350) att vi inte kan använda rekvisiten för näringsbetingade andelar inkomstskattelagen och likställa det begreppet med innehav som inte utgör portföljinhav vid tillämpningen av 3 kap. 12 §. 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 koncernenheter som erhållit sådan utdelning att den effektiva skattesatsen blir lägre än vad den skulle blivit om utdelningen skulle justeras bort.

2.10.4 Författningskommentaren till 3 kap. 14 §

Under rubriken Omvärdering av materiella anläggningstillgångar § 14 § (s. 351) anges:

”...Värdeökningar redovisas direkt mot eget kapital (övrigt totalresultat) och påverkar alltså inte resultaträkningen”.

Vi föreslår att texten ändras till:

”Värdeökningar redovisas i övrigt totalresultat (OCI) och mot eget kapital genom omvärderingsreserven och påverkar alltså inte resultaträkningen”.

Anledningen till detta är att övrigt totalresultat inte är en del av eget kapital utan en rapport över sådant som har med verksamheten att göra och i sin tur påverkar eget kapital utöver resultaträkningen. Omvärderingsreserven är däremot en del av eget kapital.

2.10.5 Författningskommentar till 3 kap. 35 §

I andra stycket på sidan 358-359 står det:

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 skulden först redovisades ökas med ett belopp som motsvarar den del av skulden som kvarstår. Ett tillkommande tilläggsskattebelopp ska då beräknas och betalas.

En ökning av justerad skatt är till fördel för koncernen och höjer den effektiva skattesatsen, dvs. det ska stå minskas (inte ökas).

2.10.6 7 kap. Särskilda enheter

Det bör i motsats till vad som anges (s. 398) förtydligas att svenska handelsbolag inte alltid är skattemässigt transparenta eftersom det beror på hur det svenska handelsbolaget behandlas vid beskattningen av dess delägare.

2.10.7 Avsnitt 5.3 Fördelning av medräknade skatter – kontrollerade utländska bolag

Artikel 24.3 (och inte 24.4 som anges i skälen s. 66) är korrekt artikel.

2.10.8 Avsnitt 5.3 Fördelning av medräknade skatter – kontrollerade utländska bolag

Det är oklart varför förslaget uppställer ett krav på att ”[...] intäkterna ingår i den justerade vinsten för ägarenheten [...]” eftersom detta inte kan utläsas ur modellreglerna eller direktivet (s. 67). Något sådant krav bör inte uppställas vid CFC-beskattning. I direktivets artikel 24.6 samt artikel 4.3.3. (b) i modellreglerna anges att den passiva inkomsten ska omfattas av CFC-reglerna.

2.10.9 Avsnitt 5.3 Fördelning av medräknade skatter – hybrider (s. 68)

På motsvarande sätt som anges ovan avseende CFC-beskattnings är det oklart varför förslaget avseende hybrider uppställer ett krav på att "[...] intäkterna ingår i den justerade vinsten för ägarenheten [...]" eftersom detta inte kan utläsas ur modellreglerna eller direktivet. Något sådant krav bör inte uppställas. I artikel 24.6 i direktivet respektive 4.3.3. (b) i modellreglerna anges att den passiva inkomsten ska omfattas av skattetransparenslagarna.

2.10.10 Tillfällig safe harbour-regel

Skatteverket är positiv till den tillfälliga safe harbour-regeln.

I 8 kap. 12 § fjärde strecksatsen finns "en gång ute alltid ute"-principen och den förklaras i avsnitt 5.7.12. Det anges att 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*, är uteslutna från att tillämpa regeln. Av OECD:s vägledning framgår att om en koncern inte har kunnat tillämpa safe harbours under ett tidigare år pga. att det inte har funnits någon koncernenhet i en jurisdiktion men senare år bildar ett bolag i jurisdiktionen, så får man tillämpa den tillfälliga safe harbour regeln det året (safe harbours and penalty relief, sid 13 punkt 36). Denna situation inryms i den kursiverade bisatsen som finns i både lagtext och motivering. Dock omfattar den föreslagna lagtexten även den situationen då en koncern inte kan tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln pga. att inget av de tre testen är uppfyllda under ett tidigare år.

Principen "en gång ute alltid ute" bör innebära att om en koncernenhet omfattas av tillägsskattereglerna i en stat och det görs en fullständig beräkning enligt tillägsskattereglerna för staten ifråga så undantas koncernen från att tillämpa den tillfälliga safe harbour-regeln för efterföljande räkenskapsår i den staten oavsett anledning. Det innebär att koncernen inte undantas från tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln om ett nytt bolag bildas i en ny jurisdiktion men att koncernen undantas från tillämpningen av den tillfälliga safe harbour-regeln för en stat där koncernenheter har omfattats av tillägsskattereglerna och 2 -6 §§ inte har varit uppfyllda för ett tidigare räkenskapsår.

Skälen och författningskommentaren kan förtydligas i detta avseende. Det bör även förtydligas hur den separata prövning som görs för ett Joint venture och dess anknutna företag som enligt 7 §, vid tillämpningen av 2 - 6 §§, ska behandlas som om de vore koncernenheter i en separat koncern förhåller sig till 12 §.

2.10.11 Avsnitt 5.7.3 De minimis-testet (s. 74 och s. 75)

Vinst beaktas inte vid tillämpningen av de minimis-testet när det gäller koncernenheter som innehas för försäljning enligt punkt 26 i dokumentet Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (s. 10).

2.10.12 Avsnitt 5.7.5 Routine profits-test

Bedömningen vad gäller beräkningen av substansbeloppet (routine profits-test) är att man inte ska beakta den högre procentsatsen som finns i övergångsreglerna i punkt 4 och 5 utan att som bestämmelserna är skrivna ska beräkningen ske enligt huvudregeln (s. 77-78). Denna bedömning motiveras av en skrivning i safe harbour-dokumentet (s. 6 punkterna 29-31).

Skatteverket anser att denna tolkning är fullt rimlig men kan konstatera att Tyskland i lagstiftningsarbetet tolkat det som om safe harbour- regeln ska använda den högre procentsatsen som framgår av övergångsregeln vid beräkning av substansbeloppet. Eftersom de olika tolkningarna ger stora skillnader avseende regelns tillämplighet bör frågan lyftas inom det inkluderande ramverket för att säkerställa hur regeln ska tillämpas i detta avseende.

Hänvisningen i skälen (s. 78) till 5 kap. 11 § torde vara obehövlig och motsvaras inte av lagförslaget (6 §).

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

Att ägaren beskattas med en skattesats på minst 15 % är en av flera alternativa förutsättningar som tas upp i angivna lagrum (första stycket in fine, s. 80).

2.10.14 Avsnitt 5.7.8 Investeringsenhet och försäkringsinvesteringsenhet

Det bör förtydligas i skälen (s. 83) att investeringsenheten och alla ägare ska vara belägna i samma stat. Det kan även förtydligas vad som gäller för en investeringsenhet som omfattas av artikel 7.4 när samtliga ägare inte är belägna i samma stat.

2.10.15 Avsnitt 5.7.14 Övergångsår

I skälen (s. 90) anges avseende artikel 47.4 att den säljande enheten ska omfattas av en huvudregel [...]. I fotnot 3 i i safe harbour-dokumentet anges dock att ett land omfattas av GloBE-reglerna när en kvalificerad huvudregel, kvalificerad kompletteringsregel eller en kvalificerad nationell tilläggsskatteregel är tillämplig i landet (fotnot 3, sidan 12 i safe harbour-dokumentet).

2.10.16 Avsnitt 5.11 Koncerner med flera moderföretag (s. 99)

I skälen konstateras att ”Eftersom direktivet även gäller nationella koncerner är bedömningen att definitionen i direktivet bör förstås så att det inte uppställs ett krav på att det ska finnas en koncernenhet eller ett fast driftställe i en annan stat. Nationella koncerner skulle annars falla utanför definitionen i direktivet. Detta innebär att förslaget bör utformas mot denna bakgrund.” Den föreslagna lagtexten (76 §) innehåller dock ett uttalat sådant krav (”[...] om minst en enhet eller ett fast driftställe i den kombinerade koncernen hör hemma i en annan stat än övriga enheter.”). I författningskommentaren fastslås att rekvisitet gäller både för multinationella och nationella koncerner (s. 157). Skälen bör justeras så att de är i linje med lagförslaget i övrigt.

2.10.17 Avsnitt 5.13 Berättigade utdelningsskattesystem

Förslaget, inklusive lagtexten (87 §), bör korrigeras i förhållande till direktivets engelska lydelse (art. 40.5). Underlaget på återföringskontot bör redovisas som skatt och ska följaktligen inte multipliceras med minimiskattesatsen (jfr artikel 7.3.5 i modellreglerna).

2.11 Förfarandefrågor

2.11.1 Generella synpunkter på förfarandet

Skatteverket är positivt till att förfarandet för tilläggsskatten placeras i skatteförfarandelagen (2011:1244) såsom föreslås i den kompletterande promemorian. Skatteverket anser dock att det även kan fungera att reglera förfarandet för den nationella tilläggsskatten i lagen om

tilläggs katt såsom föreslås i delbetänkandet SOU 2023:6. För Skatteverkets del är placeringen av förfarandebestämmelserna inte av någon avgörande betydelse. Däremot är Skatteverket av den uppfattningen att förfarandet för tilläggs katten så långt som möjligt bör motsvara befintligt förfarande i skatteförfarandelagen, något som avspeglas i Skatteverkets synpunkter nedan. Såsom framgår av förarbetena till skatteförfarandelagen skapar olika regleringar onödigt merarbete för dem som berörs av bestämmelserna, dvs. enskilda företag, domstolar och Skatteverket (se prop. 2011/12:165 s. 280 f). Förfarandet i skatteförfarandelagen är vidare effektivt och välbeprövat, något som tjänat både skattskyldiga och Skatteverket väl.

2.11.2 32 a kap. 2 § SFL (motsvaras av 8 kap. 12 § lagen om tilläggs katt i delbetänkandet)

Skatteverket anser att *första stycket* i paragrafen bör ändras så att koncernenheter som har skatt att betala enligt lagen om tilläggs katt ska vara deklARATIONSSKYLDIGA. Förslaget – dvs. en skyldighet att deklarerat endast om en tilläggs katterapport anger att det finns en skatt att betala – är problematiskt dels eftersom innehållet i tilläggs katterapporten på global nivå ännu inte är beslutat och dels eftersom det minskar incitamentet att ge in tilläggs katterapporten samtidigt som Skatteverket kan behöva ägna stora resurser åt att identifiera de koncernenheter som har tilläggs katt att betala när en tilläggs katterapport 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.

Om Skatteverkets synpunkt ovan lämnas utan avseende vill Skatteverket framföra att första stycket 1 behöver justeras för att uppgiftsskyldigheten ska fungera. Det är inte givet att tilläggs katterapportens slutliga utformning på global nivå kommer att innehålla information om tilläggs katt respektive nationell tilläggs katt att betala på enhetsnivå. En viktig tillkommande faktor är att det är oklart vilka uppgifter som kommer att omfattas av kommande överenskommelse om informationsutbyte. Det är möjligt att Skatteverket inte kommer att få del av alla uppgifter som är relevanta för tilläggs beskattningen i Sverige.

Innebörden av en ansvarig koncernenhets uppgiftsskyldighet kommenteras nedan under rubriken Avsnitt 6.2 Uppgifts- och betalningsskyldig koncernenhet för kompletterande tilläggs katt i vissa fall i promemorian.

2.11.3 32 a kap. 3 § SFL (motsvaras av 8 kap. 13 § lagen om tilläggs katt i delbetänkandet)

Det föreslagna innehållet i tilläggs kattedeklarationen bygger på att Skatteverket får del av samtliga uppgifter i en tilläggs katterapport där uppgifterna är redovisade på enhetsnivå. Eftersom innehållet i tilläggs katterapporten på global nivå ännu inte är beslutat är det inte givet att dessa uppgifter kommer att finnas i den slutliga versionen av rapporten. Vidare är det alltjämt okänt vilka uppgifter Skatteverket kommer att få genom informationsutbyte, när tilläggs katterapporten lämnas in i en annan stat eller jurisdiktion. Skatteverket vill därför framföra att det kan behöva lämnas fler uppgifter i tilläggs kattedeklarationen än vad som tidigare förutsetts, för att det ska vara möjligt att bedöma uppgifternas riktighet.

Skatteverket föreslår därför att paragrafen kompletteras med att tilläggsskattedeklarationen även ska innehålla ”de uppgifter som behövs för beräkning av skatt enligt lagen (XXX:xx) om tilläggsskatt.”. Om den globala tilläggsskatterapporten 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. i den föreslagna lagen om tilläggsskatt. Att notera är 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 har 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 tilläggsskattedeklaration.

Eftersom det även i övrigt inte är helt klart hur den svenska lagstiftningen slutligt kommer att se ut är det i dagsläget inte möjligt att förtydliga vilka uppgifter som ska lämnas. Förekomsten av nationella minimibeskattningsregler och förenklingsregler kommer också påverka vilka uppgifter som är av betydelse för analys av risker och därför bör ingå i en tilläggsskattedeklaration.

Behovet av ett krav på godkännande av samt att göra ändringar och tillägg i en tilläggsskatterapport bör övervägas närmare när innehållet i den slutliga tilläggsskatterapporten på global nivå är beslutat och när omfattningen av informationsutbytet är känt. Skatteverket har för närvarande svårt att uttala sig om huruvida kravet är ändamålsenligt. Förutsatt att kravet på godkännande av uppgifter i tilläggsskatterapporten i paragrafens *andra stycke* kvarstår anser Skatteverket att verket bör kunna ha en teknisk lösning som innebär att deklarationen inte kan ges in digitalt till Skatteverket utan att ett godkännande har skett. Det vore värdefullt om detta förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Det föreslås att om någon tilläggsskatterapport inte lämnas av enheten eller annan enhet i koncernen, ska en tilläggsskatterapport biläggas tilläggsskattedeklarationen enligt paragrafens *tredje stycke*. Förfarandet skiljer sig från vad som är brukligt vid bristande uppgiftslämnande enligt skatteförfarandelagen. I en sådan situation brukar Skatteverket med stöd av 37 kap. 2 § SFL förelägga den som inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet att fullgöra skyldigheten. Skatteverket anser att så bör ske även i förevarande fall. Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen i tredje stycket ska utgå. För det fallet att bestämmelsen kvarstår oförändrad efterlyser Skatteverket ett förtydligande av innebörden av bestämmelsen. En tilläggsskattedeklaration ska lämnas på ett fastställt formulär enligt 38 kap. 1 § 3 SFL (motsvaras av 8 kap. 15 § 4 lagen om tilläggsskatt i delbetänkandet). Frågan är om förslaget innebär att Skatteverket ska fastställa ett särskilt formulär för den här situationen. Det innebär i så fall ett onödigt merarbete för Skatteverket och risk för att den uppgiftsskyldige använder sig av fel formulär när deklarationen ska ges in.

2.11.4 33 c kap. 5–7 §§ SFL (motsvaras av 8 kap. 4–6 §§ lagen om tilläggsskatt i delbetänkandet)

Med hänsyn till att den tilläggsskatterapport som tas fram på global nivå ännu inte har fått sin slutliga utformning vill Skatteverket framföra att innehållet i nu aktuella bestämmelser kan behöva justeras när förhandlingarna på global nivå har slutförts.

2.11.5 37 kap. 9 § och 41 kap. 2 § SFL (motsvaras av 8 kap. 21 § och 24 § lagen om tilläggsskatt i delbetänkandet)

Bestämmelserna om kontroll i skatteförfarandelagen bygger på kontroll av uppgiftsskyldighet. I såväl promemorian som delbetänkandet föreslås även bestämmelser om kontroll av skattskyldighet. Detta är nytt i skatteförfarandesammanhang. Såsom framgår av Skatteverkets synpunkt avseende 32 a kap. 2 § första stycket SFL i promemorian respektive 8 kap. 12 § första stycket lagen om tilläggsskatt i delbetänkandet anser Skatteverket att koncernenheter som har skatt att betala enligt lagen om tilläggsskatt ska vara deklARATIONSSKYLDIGA. Om denna synpunkt följs anser Skatteverket att det saknas ett behov av att införa en möjlighet att kontrollera skattskyldighet. Det bör då räcka med att Skatteverket endast kan kontrollera uppgiftsskyldigheten. De föreslagna bestämmelserna om kontroll av skattskyldighet kan i sådant fall utgå. Detta innebär att skatteförfarandet i större utsträckning blir enhetligt, vilket är positivt.

2.11.6 38 kap. 1 § 10 SFL (motsvaras av 8 kap. 15 § 2 lagen om tilläggsskatt i delbetänkandet)

Det föreslås att ändringar eller tillägg till en tilläggsskatterapport ska göras på ett fastställt formulär. Skatteverket är positivt till förslaget förutsatt att bestämmelsen innebär att ändringar eller tillägg ska göras genom att en uppdaterad tilläggsskatterapport ska skickas in. Det innebär att det inte ska fastställas något särskilt formulär för ändringar eller tillägg, utan att det fastställda formuläret för tilläggsskatterapporten ska användas. Det vore värdefullt om detta förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

2.11.7 56 a kap. SFL (motsvaras av 8 kap. 28 §, 30 § första stycket och 10 kap. 10 § första stycket lagen om tilläggsskatt i delbetänkandet)**2.11.7.1 Generella utgångspunkter för beslut och omprövning**

Såsom nämnts ovan anser Skatteverket att förfarandet för tilläggsskatten så långt som möjligt bör motsvara befintligt förfarande i skatteförfarandelagen. Detta gäller även bestämmelserna om beslut och omprövning avseende tilläggsskatt. Skälen för detta är, utöver vad som ovan framförts, bl.a. följande. 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 beslut som har blivit felaktiga. Möjligheten till ordinarie omprövning innebär att Skatteverket inte behöver ägna resurser åt att utreda om förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda, vilket innebär en effektivitetsvinst och större möjligheter till en materiellt riktig beskattning.

Lagstiftarens och regeringens generella utgångspunkt har genomgående varit att Skatteverket har en skyldighet att bedriva sin verksamhet effektivt (se exempelvis 10 § förordningen [2017:154] med instruktion för Skatteverket och 9 § första stycket förvaltningslagen [2017:900]). Skatteverket arbetar ständigt med effektiviseringar. Automatisering av beslut är ett av verktygen för att effektivisera verksamheten för att i stället kunna lägga resurserna där de behövs som mest. Ett automatiserat beslutsförfarande innebär kortare handläggningstider än ett manuellt beslutsförfarande. Skatteverket kan därigenom ge företagen snabbare besked och på så sätt förbättra deras möjlighet att hantera sin situation, inklusive att betala skatten i nära anslutning till deklARATIONSTIDPUNKTEN (jfr 62 kap. 8 § SFL). I uttalanden i förarbetena till skatteförfarandelagen anges vidare att det finns skäl att så långt som möjligt ta till vara de rationaliseringsmöjligheter som den tekniska utvecklingen erbjuder (prop. 2010/11:165 s. 497).

2.11.7.2 56 a kap. 1 § tredje stycket SFL (motsvaras av 8 kap. 30 § första stycket lagen om tilläggsskatt i delbetänkandet)

Enligt förslaget gäller att om Skatteverket har beslutat i fråga om tilläggsskatt får nytt beslut till nackdel för den som beslutet gäller fattas endast om förutsättningarna i 66 kap. 27 § SFL är uppfyllda. Möjligheten till ordinarie omprövning till nackdel saknas alltså i fråga om tilläggsskatt, något som avviker från befintliga bestämmelser om omprövning i 66 kap. SFL. Det innebär att Skatteverket vid varje eventuell omprövning avseende beslut om tilläggsskatt behöver utreda om förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda. För att så långt som möjligt säkerställa en materiellt riktig tilläggsbeskattning kommer Skatteverket därför att i betydligt större utsträckning än vad som gäller för skatteförfarandet i övrigt att behöva vidta utredningsåtgärder inför det första beslutet om skatt. Detta 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. Skatteverket anser mot bakgrund härav att bestämmelsen bör utgå.

För det fallet att bestämmelsen i tredje stycket behålls bör det läggas till ”på initiativ av Skatteverket” så att systematiken i skatteförfarandelagen upprätthålls. I annat fall blir det otydligt huruvida Skatteverket får ompröva i höjande riktning på begäran av den som beslutet gäller (jfr 66 kap. 7 § SFL).

2.11.7.3 56 a kap. 3 § SFL (motsvaras av 8 kap. 28 § lagen om tilläggsskatt i delbetänkandet)

Det föreslås att ett beslut om tilläggsskatt ska meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Jämfört med befintliga regler i skatteförfarandelagen kommer Skatteverkets beslut således att kunna fattas relativt lång tid efter deklarationstidpunkten, vilket får anses utgöra en nackdel för företagen. Skatteverket anser, såsom nämnts ovan, att det vore bättre att fatta snabba automatiserade beslut.

För det fallet att Skatteverket tillåts att fatta automatiserade beslut (se Skatteverkets synpunkter beträffande kravet på särskilt kvalificerad beslutsfattare nedan) och göra ordinarie omprövningar utan krav på efterbeskattningsgrund anser Skatteverket att tidsfristen för beslut om tilläggsskatt kan kortas väsentligt. Skatteverket föreslår, förutsatt att nu angivna förutsättningar gäller, att ett beslut om tilläggsskatt ska meddelas senast inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Skatteverket föreslår vidare 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. Att Skatteverket föreslår en längre omprövningstid jämfört med vad som gäller enligt huvudregeln i 66 kap. 21 § SFL beror på att hänsyn behöver tas till de tidsfrister som gäller för tilläggsskatterapporten (inklusive informationsutbyte) och tilläggsskattedeklaration, att ärenden med internationell koppling tar längre tid att utreda samt den komplexitet som aktuella ärenden kan förutses ha.

Det i promemorian respektive delbetänkandet föreslagna förfarandet för beslut och omprövningar avseende tilläggsskatt tillsammans med de speciella förutsättningar som gäller för tilläggsskatten skapar däremot ett antal svårigheter. Sannolikt kommer Skatteverket ofta att få tillgång till tilläggsskatterapporten genom informationsutbyte, vilket innebär att uppgifterna i denna kommer att bli kända för verket kanske först 18 månader efter beskattningsårets utgång (beroende på hur överenskommelsen om informationsutbyte blir).

Först därefter blir det möjligt att göra avstämningar mot tilläggsskatterapporten. Det kommer vidare att röra sig om komplicerade ärenden där det kan förväntas ta tid att få in kompletterande information och att reda ut alla rättsfrågor. En utredning kan ta lång tid att slutföra, varför den föreslagna tidsgränsen för beslut, i praktiken ca 18 månader, riskerar att bli alltför kort för att hinna slutföra utredningen. För det fallet att det i promemorian respektive delbetänkandet föreslagna besluts- och omprövningsförfarandet kvarstår anser Skatteverket att tidsfristen för beslut om tilläggsskatt behöver förlängas för att verket ska ha en realistisk möjlighet att hinna utreda ärendena tillräckligt i enlighet med de krav som ställs på Skatteverkets utredningar (40 kap. 1 § SFL). Skatteverket anser under dessa förutsättningar att ett beslut om tilläggsskatt i stället ska meddelas inom fyra år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

2.11.7.4 56 a kap. 4 § SFL (motsvaras av 10 kap. 10 § första stycket lagen om tilläggsskatt i delbetänkandet)

Det föreslås att en särskilt kvalificerad beslutsfattare ska fatta beslut om tilläggsskatt. Detta avviker från det befintliga förfarandet för beslutsfattande i skatteförfarandelagen och förhindrar automatiserat beslutsfattande avseende tilläggsskatt. Skatteverket anser att det inte på ett tydligt sätt har framkommit varför det ordinarie förfarandet inte anses tillfyllest när det gäller beslut om tilläggsskatt. Det kan vidare ifrågasättas om det är en effektiv användning av statens resurser att en särskilt kvalificerad beslutsfattare alltid ska fatta nu aktuella beslut. Det rör sig om mycket komplicerad och omfattande materia som behöver gås igenom manuellt för varje inkommen deklaration innan något beslut om tilläggsskatt kan fattas. Det kommer därför att behöva läggas mycket stora handläggarresurser på den här typen av beslut, trots att det kanske inte finns några indikationer på felaktigheter i deklARATIONERNA. Såsom ovan nämnts kommer sannolikt förfrågningar till företagen från Skatteverket med anledning av inkomna deklARATIONER att bli vanliga när det saknas möjlighet till ordinarie omprövning, något som ökar företagens administrativa börda ytterligare. Det kommer också leda till att företagen får sväva i ovisshet avseende tilläggsbeskattningen under betydligt längre tid än vad som är fallet om Skatteverket fattar automatiserade beslut. Sena beslut medför också att betalningstidpunkten förskjuts framåt. Det är mot den här bakgrunden inte givet att företagets rättssäkerhet kan sägas öka till följd av ett krav på att beslut ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. Bestämmelsen bör därför utgå.

Skatteverket uppfattar att förslaget i promemorian, till skillnad från förslaget i delbetänkandet, saknar krav på att beslut om skattetillägg ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare. Om bestämmelsen behålls talar likformighetsskäl för att även beslut om skattetillägg ska omfattas av kravet på särskilt kvalificerad beslutsfattare.

2.11.7.5 56 a kap. 5 § SFL

Skatteverket anser, av skäl som framgår ovan, att bestämmelsen i tredje stycket i paragrafen bör utgå. Om bestämmelsen behålls bör ”på initiativ av Skatteverket” läggas till i lagtexten (se resonemanget under 56 a kap. 1 § SFL).

2.11.8 Avsnitt 6.2 Uppgifts- och betalningsskyldig koncernenhet för kompletterande tilläggsskatt i vissa fall (i promemorian)

I 32 a kap. 2 § andra stycket SFL anges att om Skatteverket har fattat beslut om att en koncernenhet ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt ska övriga koncernenheter inte lämna tilläggsskattedeklaration enligt första stycket 2. Skatteverket noterar skrivningen i promemorian på s. 112, nämligen att detta även innebär att bestämmelserna om t.ex.

föreläggande i 37 kap. SFL och revision i 41 kap. SFL, som knyter an till uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL, kan tillämpas vid kontroll hos den ansvariga koncernenheten. Skatteverket uppfattar skrivningen som att den ansvariga enhetens uppgiftsskyldighet, som även innefattar uppgifter för övriga koncernenheter, anses regleras i 32 a kap. 2 § SFL och inte i 5 kap. 6 § SFL. Det vore värdefullt om detta förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

En alternativ möjlighet för att förtydliga den ansvariga koncernenhetens uppgiftsskyldighet är att omformulera 32 a kap. 2 § andra stycket SFL, exempelvis enligt följande.

Om Skatteverket har fattat beslut om att en koncernenhet ska vara ansvarig för kompletterande tilläggsskatt enligt 6 kap. 11 a § lagen (2024:000) om tilläggsskatt ska den ansvariga koncernenheten lämna uppgifter för övriga koncernenheters räkning. Övriga koncernenheter ska då inte lämna tilläggsskattedeklaration enligt första stycket 2.

På s. 112 i promemorian anges att 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. Skatteverket efterlyser ett förtydligande av vad den föreslagna regleringen i 5 kap. 6 § SFL innebär i förhållande till den generella dokumentationsskyldigheten i 39 kap. 3 § SFL. Eftersom den ansvariga enheten blir uppgiftsskyldig även för övriga koncernenheters räkning enligt 32 a kap. 2 § SFL, gäller att den ansvariga enheten måste dokumentera även de uppgifter som avser övriga koncernenheter i enlighet med den generella dokumentationsskyldigheten. Skatteverket tolkar mot den bakgrunden bestämmelsen i 5 kap. 6 § 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.

2.11.9 Förtydligande av befintliga bestämmelsers tillämplighet

Att placera förfarandebestämmelserna för tilläggsskatten i skatteförfarandelagen innebär att ett stort antal befintliga bestämmelser i lagen blir tillämpliga vid hanteringen av tilläggsskatten. Det gäller exempelvis bestämmelserna om kontroll i skatteförfarandelagen som knyter an till uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL. Med hänsyn till skatteförfarandelagens systematik kommer därmed befintliga bestämmelser om bl.a. föreläggande och revision att i stor utsträckning bli tillämpliga även i förhållande till de nya uppgiftsskyldigheterna i 32 a kap. och 33 c kap. SFL. Även bestämmelserna om utredning och tvångsåtgärder i skatteförfarandelagen kommer att bli tillämpliga i ärenden om tilläggsskatt till följd av att bestämmelserna om tilläggsskattedeklaration och tilläggsskatterapport placeras i skatteförfarandelagen. Det är en fördel om detta förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

2.11.10 Digitalt uppgiftslämnande

Regeringen har i lagstiftningsärendet om rapportering och utbyte av upplysningar om inkomster genom digitala plattformar bedömt att Skatteverket får bedöma och bestämma i vilken form uppgiftsskyldighet enligt skatteförfarandelagen ska fullgöras, exempelvis om uppgifterna ska lämnas genom elektronisk eller pappersbaserad kommunikation (prop. 2022/23:6 s. 136). Bedömningen gäller även uppgiftsskyldighet för tilläggsskatt förutsatt att förfarandet regleras i skatteförfarandelagen i enlighet med vad som föreslås i promemorian.

För det fallet att förfarandet för tilläggs-skatten i stället regleras i lagen om tilläggs-skatt såsom föreslås i delbetänkandet, efterlyser Skatteverket ett klagörande av Skatteverkets mandat att bestämma i vilken form uppgiftsskyldigheten ska fullgöras. Skatteverket anser, i likhet med vad som gäller enligt skatteförfarandelagen, att det i sådant fall bör vara upp till Skatteverket att bedöma och bestämma i vilken form uppgiftsskyldigheten ska fullgöras.

2.12 Särskilda avgifter

2.12.1 49 kap. 10 d § SFL (motsvaras av 9 kap. 12 § lagen om tilläggs-skatt i betänkandet)

Skatteverket anser att det finns oklarheter kring vad som i detta sammanhang ska ses som *samma felaktighet eller passivitet* eftersom jämförelsen ska ske mellan vad som i grunden är två olika typer av uppgiftslämnanden. Med beaktande av att motsvarande uttryck även förekommer i andra bestämmelser och således ska beaktas i fler sammanhang (jfr 49 e kap. 3 §, 51 kap. 4 § och 59 kap. 11 § SFL) så anser Skatteverket att det vore önskvärt med ytterligare vägledning i denna del.

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 rapporterande koncernenhet och där denna rapportavgift avser samma brister som legat till grund för den förstnämnda enhetens skattetillägg. Det är oklart hur ett redan påfört skattetillägg ska hanteras i denna situation. Om avsikten är att skattetillägget i en sådan situation ska undanröjas bör detta klargöras.

2.12.2 Allmänt om rapportavgift i 49 e kap. SFL

Prövningen av uttag av rapportavgift sker i ett flertal steg som vart och ett för sig kan vara komplicerade att bedöma och bestämmelserna innehåller rekvisit som delvis överlappar varandra. Exempelvis är risken för skatteundandragande en parameter som ska beaktas såväl vid bedömningen av om en risk kan betraktas som allvarlig som vid bedömningen av avgiftens storlek. Därutöver kan risken för skatteundandragande utgöra en omständighet som ska beaktas vid en befrielsebedömning enligt 51 kap. 1 § SFL. Detta innebär enligt Skatteverkets mening en uppenbar risk för att reglerna blir svåra att tillämpa på ett enhetligt sätt.

Den koncernenhet som lämnar tilläggs-skatterapport kan påföras en rapportavgift om det finns allvarliga brister i rapporten. Rapportavgiften bygger till skillnad från skattetillägg inte på begreppet oriktig uppgift och saknar exempelvis motsvarighet till de situationer då en uppgift inte ska anses vara oriktig med hänsyn till andra uppgifter som den uppgiftsskyldiga kan ha lämnat. Det står inte 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 eller frågan om befrielse. Det vore värdefullt om detta förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

2.12.3 49 e kap. 1 § SFL (motsvaras av 9 kap. 6 § lagen om tilläggs-skatt i betänkandet)

Paragrafens *tredje stycke punkt 1* anger att en brist är allvarlig om den har orsakat att tilläggs-skatt inte har påförts trots att det fanns grund för det. Skatteverket utgår från att den

punkten även omfattar en situation där för låg tilläggsskatt har påförts, men för att undvika tolkningsproblem bör detta förtydligas.

2.12.4 49 e kap. 3 § SFL (motsvaras av 9 kap. 8 § lagen om tilläggsskatt i betänkandet)

Skatteverket anser att det är oklart hur paragrafens andra stycke förhåller sig till de omständigheter som enligt tredje stycket särskilt ska beaktas när avgiftens storlek bestäms. Om rapportavgiften åtminstone delvis ska beräknas till ett belopp motsvarande ett fiktivt skattetillägg kan det ifrågasättas om det finns anledning att också beakta de omständigheter som räknas upp i paragrafens tredje stycke eller om det fiktiva skattetillägget då utgör ett beloppsmässigt ”golv” för rapportavgiftens storlek. Det vore önskvärt om detta kunde förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet. För att underlätta tillämpningen av bestämmelsen så anser Skatteverket vidare att det vore värdefullt med några exempel som åskådliggör de olika situationer som anges i paragrafen och som beskriver hur en beräkning av rapportavgiften ska ske i respektive fall.

I författningskommentaren till den aktuella paragrafen anges att ”ett belopp som motiveras av övriga brister” kan bestå dels av andra fiktivt beräknade skattetillägg, dels av belopp som motiveras av annat än själva skatteundandragandet. Skatteverket anser att det är oklart vad som avses med ”andra fiktivt beräknade skattetillägg” i detta sammanhang och att det vore bra med ett förtydligande i denna del.

Skatteverket ska vid bedömningen av rapportavgiftens storlek beakta om uppgifterna lämnats (eller inte lämnats) uppsåtligt eller om enheten varit grovt vårdslös vid uppgiftslämnandet. Skatteverket anser att det kan finnas skäl att, i en bedömning som helt saknar fasta beräkningsgrunder och som innehåller ett stort beloppsspann, beakta ett subjektivt rekvisit. Samtidigt kommer detta att leda till bevissvårigheter för Skatteverket, inte minst om en bedömning ska göras av en part som inte har lämnat rapporten utan enbart bidragit med uppgifter, exempelvis en utländsk koncernenhet. Det bör också noteras att även om Skatteverket med dagens regler inom ramen för en befrielsebedömning i viss utsträckning gör bedömningar av subjektiv karaktär, så är en bedömning av ett rent uppsåts- eller vårdslöshetsrekvisit något nytt.

2.12.5 51 kap. 3 § första stycket SFL (motsvaras av 9 kap. 15 § lagen om tilläggsskatt i betänkandet)

Skatteverket anser att paragrafens första stycke är svårtolkat och riskerar att ge upphov till tillämpningsproblem. Skatteverket efterlyser därför en grundligare genomgång av vad som är bestämmelsens syfte och vilka situationer den är avsedd att träffa, gärna med några belysande exempel. Det behövs även ett förtydligande avseende hur 48 kap. 5 a § SFL ska tolkas i relation till en situation där en anmälan avseende rapporterade enhet kommit in för sent eller inte alls. Som Skatteverket uppfattar paragrafens ordalydelse och den tillhörande betänkandetexten (s. 258) så omfattar 48 kap. 5 a § SFL enbart en situation där en anmälan har gjorts i rätt tid. Det finns emellertid skrivningar i betänkandet relaterat till befrielsebestämmelsen i 51 kap. 3 § första stycket SFL (s. 259), som ger intrycket av att 48 kap. 5 a § SFL även ska tillämpas då en anmälan om rapporterade enhet kommit för sent.

2.12.6 Transitional Penalty Relief samt 51 kap. 4 § 2 SFL (den sistnämnda motsvaras av 9 kap. 16 § punkt 2 lagen om tilläggsskatt i betänkandet)

OECDs dokument ”Safe Harbours and Transitional Penalty Relief : Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)” beskriver en tillfällig sanktionslättnad (transitional penalty relief) med anledning av Globe-reglernas införande. Sanktionslättningen innebär att uppgiftsskyldiga under en tidsangiven inledande fas ska undgå sanktioner om de vidtagit rimliga åtgärder (reasonable measures) för att säkerställa att de tillämpat Globe-reglerna på ett korrekt sätt. Sanktionslättningen i OECDs dokument har inte behandlats under arbetet med SOU 2023:6.

Varken den befintliga skatteförfarandelagstiftningen eller de nu föreslagna reglerna innehåller någon direkt motsvarighet till en sådan tidsbegränsad sanktionslättnad som beskrivs i OECDs dokument. 51 kap. 4 § 2 SFL i de nu föreslagna reglerna anger att Skatteverket i sin bedömning av befrielse från skattetillägg särskilt ska beakta att bestämmelserna om tilläggsskatt kan vara särskilt komplicerade och att den uppgiftsskyldighet som gäller tilläggsskatt är mycket omfattande. Den särskilda befrielsegrunden ska till sin lydelse dock enbart beaktas när det gäller påförande av skattetillägg och inte rapportavgift.

Det är enligt Skatteverkets uppfattning rimligt att inledningsvis ha en generös tillämpning av befrielse när det är fråga om nya komplicerade regler. Den föreslagna särskilda befrielsegrunden i 51 kap. 4 § 2 SFL är dock mycket generellt utformad och kan uppfattas som att befrielse i allmänhet ska medges på grund av att reglerna kan vara komplicerade och att befrielse även kan komma i fråga när reglerna efter en tid är väl etablerade, dvs. utan tidsbegränsning. Skatteverket ifrågasätter om det finns skäl för en sådan särbehandling i förhållande till andra komplicerade regelverk.

Skatteverket anser att en tillfällig bestämmelse om sanktionslättnad under en viss inledande fas med utgångspunkt i OECDs bestämmelse om sanktionslättnad framstår som mer ändamålsenlig i sammanhanget. Om en uppgiftsskyldig har vidtagit rimliga åtgärder (reasonable measures) för att tillse en korrekt tillämpning av reglerna i tilläggsskattelagen så bör det finnas förutsättningar för att underlåta att ta ut sanktionsavgifter under en tidsangiven övergångstid. En sådan tillfällig sanktionslättnad bör kunna omfatta såväl rapportavgift som skattetillägg kopplade till tillämpningen av reglerna i tilläggsskattelagen. Skatteverket anser däremot inte att det finns skäl för att låta en sådan sanktionslättnad omfatta förseningsavgifter då dessa regler inte kan betraktas som särskilt komplicerade.

2.12.7 13 b § andra stycket skattebrottslagen (1971:69)

I 59 kap. 11 § andra stycket SFL så föreslås att 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 och åtalet, strafföreläggandet eller beslut om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som beslutet om ansvar skulle avse. Skatteverket anser att även den motsatta situationen bör regleras i 13 b § andra stycket skattebrottslagen genom att detta stycke utökas till att omfatta rapportavgift, exempelvis på följande sätt:

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 §

skatteförarandelagen (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.

2.12.8 63 kap. 7 § 2 SFL (motsvarighet saknas i lagen om tilläggsskatt i betänkandet)

Skatteverket anser att det kan ifrågasättas 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 (punkt 2). Ett beslut om tilläggsskatt kan aldrig i sig medföra att en rapportavgift tas ut. Detta till skillnad från exempelvis ett skattetillägg där beslutet i huvudfrågan är en förutsättning för skattetilägget ska kunna tas ut. Skatteverket anser därför att det är tveksamt om 63 kap. 7 § 2 SFL även ska omfatta rapportavgift. För det fallet att 63 kap. 7 § 2 SFL inte ändras, så anser Skatteverket att det bör övervägas om även 67 kap. 25 § SFL som avser det allmänna ombudets möjlighet att överklaga ett beslut i en fråga som har föranlett ett skattetillägg eller en återkallelseavgift, ska kompletteras så att bestämmelsen också omfattar rapportavgift.

2.12.9 Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Enligt befintligt förslag så saknas möjlighet för det allmänna ombudet vid Skatteverket att ansöka om förhandsbesked vad gäller tilläggsskatt. Skatteverket anser att man av samma skäl som anges för den enskildes rätt att ansöka om förhandsbesked i frågor om tilläggsskatt även bör överväga att ge det allmänna ombudet motsvarande möjlighet när det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att ett förhandsbesked lämnas. Den föreslagna tilläggsskatten är 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 allmänna ombudet har rätt att ansöka om förhandsbesked för frågor som avser i stort sett alla andra skatter och avgifter som omfattas av lagen och Skatteverket anser inte att det framkommit några bärande skäl för att behandla tilläggsskatten annorlunda.

Om det allmänna ombudet ska ges en möjlighet att ansöka om förhandsbesked behöver dock tidsfristerna i 10 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor kompletteras med anledning av hur förslagen till besluts- och omprövningsbestämmelser avseende tilläggsskatt är utformade.

2.12.10 52 kap. 4 § SFL (motsvaras av 9 kap. 19 § lagen om tilläggsskatt i betänkandet)

I såväl paragrafens första som tredje stycke används begreppet ”deklaration”. Av lagens tidigare kontext kan utläsas att det första stycket omfattar inkomst- och skattedeklarationer. Det tredje stycket, som numera också anknyter till det nya andra stycket, ska förutom inkomst- och skattedeklarationer även omfatta tilläggsskattedeklarationer. För att undvika missförstånd om vad som omfattas av begreppet deklaration i paragrafens olika delar föreslår Skatteverket att begreppet ”deklaration” i första stycket byts ut mot ”*inkomstdeklaration eller skattedeklaration*”.

Paragrafens andra stycke avviker från utformningen av paragrafen i övrigt. För att regleringen ska bli mer enhetlig kan andra stycket förslagsvis inledas på följande sätt:

”Om den som är deklarationskyldig lämnar tilläggs-skattedeklaration senare än två år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut”.

2.12.11 66 kap. 20 § och 66 kap. 24 c § SFL (motsvaras av 8 kap. 30 och 31 §§ lagen om tilläggsskatt i betänkandet)

66 kap. 20 § SFL anger att beslut om tilläggsskatt, nationell tilläggsskatt eller rapportavgift får omprövas till nackdel för den som det gäller enbart om förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda. Som Skatteverket uppfattar det regleras möjligheten till att ompröva en rapportavgift till nackdel för den som beslutet gäller helt och hållet i 66 kap. 24 c § SFL (beslut inom sex år) och ska således inte också omfattas av uppräknigen i 66 kap. 20 § SFL.

2.12.12 Ordningsföljd i paragraferna

I tidigare versioner av SFL så har uppräknigen i paragraferna av särskilda avgifter följt ordningsföljden av aktuella kapitel i SFL. Skatteverket noterar att detta har frångåtts i det aktuella förslaget där rapportavgift lagts sist i uppräknigen, trots att kapitlet om kontrollavgift (50 kap. SFL) ligger efter kapitlet om rapportavgift (49 e kap. SFL). Se 4 kap. 17 §, 44 kap. 3 § samt 63 kap. 1 § och 7-8 §§ SFL.

2.13 Skattebetalningsfrågor

2.13.1 Ansvar för delägare i handelsbolag (SOU 2023:6 avsnitt 1.1)

Skatteverket utgår från att 10 kap. 11 § lag om tilläggsskatt omfattar även nationell tilläggsskatt och att bestämmelsen i 59 kap. 11 § SFL därmed även ska omfatta nationell tilläggsskatt.

2.13.2 Preskription och ett särskilt konto för betalning av nationell tilläggsskatt

Promemorian anger att beskattningsår och räkenskapsår hänför sig till samma period och att preskription ska anses inträda fyra år efter utgången av det beskattningsår då fordran förföll till betalning. Frågan är om Kronofogden ska ange en preskriptionstid för restförda fordringar kommer att ha uppgift om moderföretagets räkenskapsår eller beskattningsår?

Nuvarande bestämmelser för preskription av skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen utgår från att en sådan fordran preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den lämnades för indrivning. Denna tidpunkt bygger således på rekvisit som är kända för Kronofogden utan att någon särskild information behöver lämnas från Skatteverket.

Det måste därför säkerställas att motsvarande information om moderföretagets räkenskapsår/beskattningsår lämnas till Kronofogden vid ett överlämnade för indrivning. Det är i dagsläget oklart huruvida kompletteringen i 3 kap. 4 § Skatteförfarandelagen är tillräcklig i detta avseende.

2.13.3 Ett särskilt skattekonto bör användas för registrering och betalning av nationell tilläggsskatt

Skatteverket anser att det finns behov av en tydligare reglering av hur avräkning ska ske när en skattebetalare har fler än två skattekonton. Det framgår till exempel 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.

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

Skatteverket utgår från att även rapportavgift innefattas i 59 kap. 13 a § SFL.

2.13.5 Räkna (PM avsnitt 6.4.5)

Kostnadsränta påförs vanligtvis efter förfallodagen men när det gäller nationell tilläggsskatt kommer den att påföras dagen efter det att Skatteverket har fattat beslut. Det är oklart för Skatteverket hur enheten ska kunna betala in skatten i tid för att undvika kostnadsränta det första året med nationell tilläggsskatt då skattekontot för tilläggsskatt skapas i och med att det första beslutet om nationell tilläggsskatt fattas.

Som exempel fattar Skatteverket beslut dag 1 och skattekonto skapas samma dag. För att undvika kostnadsränta behöver enheten ta del av beslutet och betala in skatten så att den är på skattekontot redan dag 2. Även senare år kan det uppstå problem i och med att enheten inte i förväg vet vilken dag Skatteverket kommer att fatta beslut.

2.13.6 Tilldelning av skattekonto

En enhet som inte är en juridisk person kan vara skattskyldig till tilläggsskatt och ett skattekonto behöver då skapas för enheten. Ett skattekonto kan bara skapas för en enhet som har ett organisationsnummer. Det framstår som oklart om en enhet som inte är en juridisk person kan tilldelas ett organisationsnummer med stöd av 1 § lag (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl..

2.14 Genomgång av Administrative Guidance publicerad mars 2023

2.14.1 Generella utgångspunkter

Nedan följer en översiktlig genomgång av Administrative Guidance från OECD (vägledning) där vi har försökt läsa vägledningen mot den föreslagna lagtexten i lag om tilläggsskatt. Analysen kan sägas vara ett försök att identifiera om vägledningen ”ryms” inom lagtexten eller om den måste anses vara ett avsteg från den föreslagna lagen.

Vi har i listan nedan inte beaktat minimibeskattningsdirektivet och de uttalanden som sker i skälen om tolkning av direktivet har således lämnats utan hänsyn.

2.14.2 Rebasing monetary thresholds in the GloBE Rules

Vi noterar att denna vägledning redan inspirerat utformningen av 1 kap. 20 §. I övrigt bör denna vägledning inte innebära någon justering av lagrum eller kommentar i brödtext förutsatt att förslaget om att införa gränobelopp i euro följs.

2.14.3 Deemed consolidation test

Den bör innebära en justering av 2 kap. 7 § där ett motsvarande tillägg (en ändrad definition) som det som ges i p 12 i vägledning görs. Innehållet i vägledningen, som förklarar hur ett ”deemed consolidation test” ska göras, kan med fördel tillföras skäl/författningskommentar för att förtydliga lagförslaget.

2.14.4 Consolidated deferred tax amounts

Den bör innebära en justering i 3 kap. 26 § 1 st där ”skatt som redovisas i enhetens räkenskaper” bör förtydligas i enlighet med vägledningen. Den skatt som avses inbegriper mer än den som redovisas i enhetens räkenskaper.

2.14.5 Sovereign wealth funds and the definition of Ultimate Parent Entity

Den bör innebära en justering av 2 kap. 10 och 14 §§ eftersom det inte görs något undantag för sovereign wealth funds i lagtexten. Skatteverket har inte funnit någon definition av sovereign wealth funds och det är oklart hur dessa ska sorteras in i definitionerna i 2 kap. 33 §.

2.14.6 Clarifying the definition of ‘Excluded Entity’

Vår bedömning är denna vägledning ej behöver innebära någon justering av lagrum.

2.14.7 Meaning of “anillary” for Non-Profit Organisations

Den bör innebära en justering av 1 kap. 8 § eftersom lagrummet inte rymmer det ”bright-line test” som avses i vägledningen.

2.14.8 Excluded Equity Gains or Loss and hedges of investments in foreign operations

Den bör innebära en justering av 3 kap. 13 § eftersom vägledningen innebär en reglering av säkringsinstrument som baseras på eget val och som inte omfattas av aktuellt lagrum. Även 9 kap. berörs eftersom det är ett femårigt val som ska göras.

2.14.9 Excluded Dividends – Asymmetric treatment of dividends and distributions

Den bör innebära en justering av 3 kap. 12 § där det bör förtydligas att i den mån en annan koncernenhet behandlar betalningen som en kostnad vid beräkningen av den justerade nettovinsten så ska betalningen tas med i det justerade resultatet. Vägledningen bör förklaras i skälen eller författningskommentaren eftersom det är frågan om en avvikelse från redovisningsreglerna.

2.14.10 Treatment of debt releases

Den bör innebära att ett nytt lagrum tillkommer i 3 kap. eftersom ackordsvinster inte undantas i den föreslagna lagstiftningen.

2.14.11 Accrued Pension Expenses

Se kommentarerna som lämnas ovan rörande avdrag för pensionskostnader m.m.

2.14.12 Covered Taxes on deemed distributions

Vi ser inget behov av att lagtexten justeras. Det borde räcka med förtydligande i skäl eller författningskommentar, exempelvis i anslutning till 3 kap. 28 a §, avseende att skatt på fiktiv utdelning omfattas.

2.14.13 Excess Negative Tax Carry-forward guidance

Den bör medföra en justering av lagtexten. Hela systemet bygger på genererande av DTA/DTL och denna specifika skillnad ryms inte i de föreslagna reglerna. Förslagsvis införs en valfri reglering (årligt val) i ett tredje stycke i 3 kap. 37 § som innebär att det

tillkommande skattebeloppet enligt första stycket inte ska tas ut utan behandlas som ett carry-forward-belopp. 9 kap. bör kompletteras med motsvarande valmöjlighet. Även 2 kap. 24 § kan kompletteras med en tvingande carry forward- reglering i ett andra stycke motsvarande tillägget till kommentaren i punkterna 15.1-15.5 avseende artikel 5.2.1.för situationen när procentsatsen för tillägsskatt är negativ för staten. Koncernen ska även ha ett register över carry-forward-beloppen som hanteras på koncernnivå (tillägg till kommentaren art. 4.1.5. punkt 21.8 respektive till art. 5.2.1. punkt 15.5).

2.14.14 Loss-making Parent Entities of CFCs

Den innebär en förändring av 3 kap. 34 § p 7 där det bör förtydligas att avräkning (skattereduktion) i vissa situationer ska inkluderas i det uppskjutna skattejusteringsbeloppet, jfr 82.2 i vägledningen. Detta går inte utläsa av den föreslagna lagstiftningen. Det kan ifrågasättas om vår interna spärrbeloppsberäkning för CFC (4 kap. 2 § första st AvrL) omfattas av skrivningen i 82.2 c. Spärrbeloppsberäkning i AvrL tillåter enbart avräkning mot CFC-inkomster medan 82.2 c kräver avräkning ”in relation to income that is included in the computation of the Constituent Entity’s GloBE Income or Loss”. Tanken med aktuell vägledning bör vara att den ska vara tillämplig på vår hantering av CFC-inkomster vid underskott och ett förtydligande behövs följaktligen rörande om vägledningen är tillämplig på de svenska avräkningsreglerna.

2.14.15 Equity Gain or loss inclusion election and Qualified Flow-Through tax benefits

Den bör innebära att nya lagrum införs eftersom den rapporterade enheten kan göra ett femårigt val som inte återfinns i den föreslagna lagstiftningen. Förändringen är en avvikelse från 3 kap. 13 §. Valmöjligheten kan lämpligen regleras i 4 kap samt tas upp i 9 kap. En konsekvensändring som inte behöver regleras särskilt följer enligt kommentarens punkt 57.2 b vad gäller medräknade skatter och uppskjuten skatt. I kommentarens punkt 57.4-57.8 beskrivs en särskild regel som gäller för ”Qualified Flow-through Tax Benefits” när ett val har gjorts och som påverkar den justerade skatten och som lämpligen regleras i anslutning till bestämmelsen om valmöjligheten ovan i 4 kap.

2.14.16 Application of Article 7.6 to Insurance Investment Entities

Den bör innebära en förändring av 7 kap. 41 § eftersom lagrummet endast innefattar investeringsenheter och inte försäkringsinvesteringsenheter i dess nuvarande form (kommentaren till art. 7.6 punkt 99). Notera att denna ändring även är nödvändig i ljuset av att den tillfälliga safe harbour- regeln (8 kap. 9 §) bygger på samma bedömning. Även 41 § 2 behöver justeras för att förutom ägarenheten inkludera investeringsenheten /försäkringsinvesteringsenheten i det aggregerade kravet ”rimligen kan förväntas bli föremål för skatt [...]”, kommentaren till art. 7.6 punkt 100. Författningskommentaren till 7 kap. 43 § kan förtydligas genom att definitionen till ”deemed distribution”, som finns i kommentaren till art. 7.6 punkt 102, förs in.

2.14.17 Exclusion of Insurance Investment Entities from the definition of Intermediate Parent Entity and Partially-Owned Parent Entity

Den bör innebära en förändring i 2 kap. 12 och 13 §§ eftersom definitionerna ska exkludera försäkringsinvesteringsenhet (kommentaren till art. 2.1.2. punkt 14 och kommentaren till andra kapitlet punkt 7).

2.14.18 Restricted Tier One Capital

Den bör innebära att 3 kap. 23 § ska justeras eftersom den nuvarande lydelsen inte omfattar ”Restricted Tier One Capital” utan endast ”övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål”. Det kan övervägas om begreppen ska definieras i lagen. Lagförslaget innehåller inte någon specifik definition av begreppet ”övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål”. Begreppet definieras dock i modellreglerna art. 10.1. Kommentaren till art. 3.2.10. punkt 142 definierar ”Restricted Tier One Capital”.

2.14.19 Liabilities related to Excluded Dividends and Excluded Equity Gain or Loss from securities held on behalf of policyholders

Den bör innebära en justering av 3 kap. 12 och 13 §§ eftersom nuvarande lydelse inte omfattar situationer när försäkringsbolag innehar ägarintressen å någon annans vägnar.

2.14.20 Simplification for Short-term Portfolio Shareholdings

Den bör innebära ett nytt lagrum i 4 kap. som reglerar de val som kan göras vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet och justerat resultat m.m. Även 9 kap. ska justeras eftersom det är frågan om ett femårigt val. Vägledningen innebär att ett frivilligt femårigt val kan göras avseende att ta med alla utdelningar på portföljinnehav. Lagstiftningen innehåller inget sådant val i dess nuvarande lydelse.

2.14.21 Application of Article 7.5 to Mutual insurance companies

Det bör övervägas om det räcker med ett förtydligande i skälen att en ägarenhet som är ett ömsesidigt försäkringsbolag anses uppfylla 7 kap. 38 § första stycket 1 och 2 eller om det krävs ett tillägg i ett tredje stycke till 38 §.

2.14.22 Deferred tax assets with respect to tax credits under Article 9.1.1

Den bör innebära en justering av 4 kap. 30 § eller ett förtydligande i skälen eller författningskommentaren där man redovisar hur man beräknar uppskjutna skattefordringar när det är fråga om carry forward som finns övergångsåret. Se vidare kommentaren ovan till 4 kap. 30 §.

2.14.23 Applicability of Article 9.1.3 to transactions similar to asset transfers

Se kommentarerna ovan till 4 kap. 32 §.

2.14.24 Asset carrying value and deferred taxes under 9.1.3

Den bör innebära en justering av 4 kap. 32 § samt 9 kap. och förtydligande i skälen eller författningskommentaren enligt nedan då innebörden av vägledningen inte går att utläsa av befintlig lagstiftning med tillhörande tolkningsinformation. Se vidare kommentaren ovan till 4 kap. 32 §.

2.15 Synpunkter på lagtext eller författningskommentarer av teknisk natur**2.15.1 6 kap. 9 § LT**

De bör förtydligas i 6 kap. 9 § LT att det är svenska koncernenheter som ingår i koncernen vid utgången av det beskattningsår som tilläggsskatten avser som ska betala en andel av den kompletterande tilläggsskatt som allokeras till Sverige enligt kompletteringsregeln (avsnitt 8.4.3, rutan på s. 177).

9 § Svenska koncernenheter som ingår i koncernen vid utgången av det beskattningsår som tilläggsskatten avser, ska betala den del av koncernens kompletterande tilläggsskatt, som svarar mot de svenska koncernenheternas andel av anställda och materiella tillgångar. [...]

2.15.2 7 kap. 46 § LT

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

2.15.3 7 kap. 48 § LT

”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.”

2.15.4 7 kap. 72 § LT

Det bör övervägas om motsvarande begränsning som i artikel 39.2, ”upp till noll”, ska tas in i lagtexten i 72 §.

2.15.5 7 kap. 88 § LT (s. 18 i tilläggspromemorian)

Kravet på att det ska vara till en koncernenhet i samma koncern har bortfallit i första stycket.

Det finns ett ord för mycket i det tredje stycket.

”Koncernenhetens justerade vinst beräknas enligt ~~med~~ bestämmelserna om beräkning av [...]”

2.15.6 Avsnitt 5.7.2 Regeln gäller under en övergångsperiod (s. 74)

I skälen anges ”före den 31 december 2026” emedan tidpunkten i lagförslaget är ”före den 1 januari 2027”.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Till följd av bl.a. information i kompletteringspromemorian ser vi att förslaget får en större påverkan på beskattningsprocessen och likvidhanteringen än vad som tidigare kunnat uppskattas, vilket innebär att kostnaderna för IT-utveckling beräknas bli större. Dessutom har vi nu uppfattat att det finns ett än större behov av information och service till berörda företag, vilket medför att vi behöver justera även övriga kostnader för utveckling.

En reviderad kostnadsberäkning lämnas nedan.

3.1 Safe harbour och särskilt skattekonto

Nedan följer kommentarer avseende kostnadsberäkningen med hänsyn till de tillägg och förändringar som presenteras i kompletteringspromemorian.

3.1.1 Safe harbour-reglerna

I kompletteringspromemorian anges följande under avsnitt 10.7:

”Den föreslagna tillfälliga safe-harbour-regeln syftar till att tillhandahålla en förenklat förfarande för bedömningen av om tilläggsskatt ska betalas. Det bedöms minska den administrativa bördan för Skatteverket om man jämför med de kostnader som skulle uppkomma de första tre åren om den tillfälliga safe harbour-regeln inte infördes.”

Skatteverket delar bedömningen att de tillfälliga s.k. safe-harbour-reglerna kommer att underlätta för både företag och skatteadministrationer vad gäller hur underlag för tilläggsskatt ska beräknas och redovisas. Detta torde minska Skatteverkets initiala kostnader för administration och för att hantera tillkommande risker. Mot bakgrund av svårigheterna med att förutse kostnader, det faktum att reglerna är tillfälliga, liksom att reglerna sannolikt inte kommer att vara tillämpliga i en koncerns samtliga verksamhetsländer och att det därmed fortfarande kommer att finnas behov av hantering av fullständiga GloBE-uppgifter från vissa jurisdiktioner, görs ingen ny uppskattning av Skatteverkets kostnader för administration och riskhantering jämfört med vad som framförts i SOU 2023:6.

Skatteverkets kostnader för IT-utveckling kan dock komma att marginellt öka då det fastställda formuläret för en tilläggsskatterapport kommer att behöva anpassas till de tillfälliga s.k. safe harbour-reglerna de första åren för att därefter behöva förändras när dessa regler inte längre får tillämpas.

De s.k. XML-scheman som används för internationella informationsutbyten uppdateras med jämna mellanrum, vilket Skatteverket har tagit hänsyn till i den tidigare uppskattade kostnaden för förvaltning av IT-system. Den förändring som tillfälliga safe harbour-regler ger kan innebära en något större ändring än periodiska uppdateringar.

I tillägg behöver Skatteverket även skapa förutsättningar för att uppgifter i avlämnade land-för-land-rapporter kan användas som avstämningsunderlag för uppgifter som lämnas i en tilläggsskatterapport vilket blir en merkostnad för IT-utveckling för att den minskade administrativa bördan, som anges i promemorian, ska uppstå.

3.1.2 Särskilt skattekonto för inbetalning av nationell tilläggsskatt

Enligt förslaget ska det upprättas ett särskilt skattekonto för registrering av nationell tilläggsskatt. Detta innebär att Skatteverket behöver skapa förutsättningar för att en och samma skattebetalare ska kunna ha två olika skattekonton.

Skattekontot i fråga ska kunna användas både för att debitera skatt och kostnadsränta, registrera inbetalningar, för att kunna tillgodoföra skatt och intäktsränta samt betala ut eventuellt överskott. Det behöver vidare skapas funktionalitet för avstämningar mellan en juridisk persons två olika skattekonton.

Även om förslaget kan framstå som relativt enkelt och mindre ingripande finns det en rad frågor och vägval att göra i ett kommande utvecklingsarbete. Behovet av IT-utveckling påverkas både av Skatteverkets befintliga IT-miljö liksom av hur mycket manuellt arbete som ska krävas för att upprätta ett skattekonto samt registrera betalningar på detta konto.

Vi uppskattar att samma kostnader uppstår om lagstiftningen istället skulle innebära att nationell tilläggsskatt ska betalas till ett konto som inte utgör ett skattekonto utan ligger utanför skatteförfarandelagen.

3.2 Dialog och service

Genom kontakter med berörda företag i näringslivet, dvs. våra kunder, har Skatteverket förstått att det finns behov av tidig dialog samt tidig och löpande information kring Skatteverkets arbete med tolkning av reglerna om tilläggsskatt.

Dialog efterfrågas och är viktigt för att företagen ska kunna lyfta situationer och frågeställningar som är specifikt svenska, så att Skatteverket kan ta med dessa i såväl vägledning som i internationellt arbete.

Löpande information om Skatteverkets tolkningar och synpunkter är viktig för att företagen ska kunna anpassa det stora arbetet med att utveckla sina processer och system för datafångst och datahantering. Ändamålsenliga kanaler och forum för dialog och information behöver skapas vilket medför att vi behöver justera även övriga kostnader för utveckling.

3.3 Uppdaterad kostnadsberäkning

Kostnadsberäkning för IT-utveckling och -förvaltning

- IT-utveckling: engångskostnad om 60 miljoner kronor (reviderat belopp).
- IT-förvaltning: årlig kostnad om 10 miljoner kronor.

Kostnadsberäkning för övriga utvecklingskostnader

- Engångskostnad om 20 miljoner kronor (reviderat belopp).

Kostnadsberäkning handläggning och utredningar

- Årlig kostnad för att hantera anmälningar, ansökningar, rapporter och deklARATIONER, inklusive förelägganden och särskilda avgifter: 3 miljoner kronor.
- Årlig kostnad för att göra fördjupade utredningar avseende tilläggsdeklARATIONER och tilläggs-skatterapporter: 10 miljoner kronor.

Summerad kostnadsberäkning

- Engångskostnad: 80 miljoner kronor.
- Årlig kostnad: 23 miljoner kronor.