



UPPSALA
UNIVERSITET

Juridiska institutionen
Höstterminen 2024

Examensarbete i skatterätt, särskilt internationell skatterätt
30 högskolepoäng

Pelare Två och tillämpningssvårigheter i svensk rätt

(Pillar Two and its application difficulties in Swedish law)

Författare: Fouad Abou Chaaya
Handledare: Jur. Dr Mikael Ek



Förkortningar

BEPS	Base erosion and profit shifting
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
IAS-förordningen	Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
(Minimibeskattnings)direktivet	Rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner inom unionen.
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
TSL	Lag (2023:875) om tilläggsskatt

Innehållsförteckning

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	2
1 INLEDNING	4
1.1 BAKGRUND.....	4
1.2 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNING	5
1.3 AVGRÄNSNING.....	6
1.4 METOD	7
1.4.1 Rättsdogmatisk metod.....	7
1.4.2 Tillämpning respektive tolkning.....	8
1.5 TERMINOLOGI.....	9
1.6 DISPOSITION	10
2 IMPLEMENTERING AV PELARE TVÅ I SVENSK RÄTT	12
2.1 BAKGRUND.....	12
2.2 MINIMIBESKATTNINGSDIREKTIVET	12
2.2.1 Subsidiaritetsprincipen	13
2.2.2 Proportionalitetsprincipen.....	15
2.3 IMPLEMENTERING AV DIREKTIVET I SVERIGE	16
3 PELARE TVÅS UPPBYGGNAD	18
3.1 INLEDNING.....	18
3.2 FÖR VILKA GÄLLER LAGEN?	18
3.2.1 Beloppsgränsen.....	19
3.2.2 Koncern och koncernenhet.....	20
3.3 SKATTSKYLDIGHET	21
3.3.1 Inkomstinkluderingsregeln (IIR-regeln).....	22
3.3.2 Kompletteringsregeln (UTPR-regeln).....	23
3.3.3 Kvalificerad nationell tilläggs-skatt (QDMTR)	24
3.4 BERÄKNING AV TILLÄGGSSKATTEN	24
3.5 SAFE HARBOURS (INFASNING – OCH FÖRENKLINGSREGLN).....	25
3.5.1 De minimis-testet	27
3.5.2 Förenklat ETR-test	27
3.5.3 Routine profit – test (substansregeln).....	30
3.5.4 Infasningsregeln.....	31
3.6 SAMMANFATTNING	34
4 TSL:S FÖRENLIGHET MED MODELLREGLERNA	36
4.1 INTRODUKTION.....	36
4.2 BELOPPSGRÄNSEN VID SAMMANSLAGNING AV KONCERNER	36
4.2.1 En ny koncern bildas.....	37

4.2.2	<i>Har ett fel skett vid implementeringen?</i>	40
4.2.3	<i>Vilken betydelse bör kommentaren tillmätas för tolkning av TSL</i>	41
4.3	SAMMANFATTNING	42
5	REDOVISNINGEN OCH TSL	44
5.1	INLEDNING.....	44
5.2	ALLMÄNT ERKÄND REDOVISNINGSSANDARD	44
5.3	REDOVISNINGSSTANDARDENS BETYDELSE FÖR TSL	45
5.4	MÖJLIGT ATT ANVÄNDA EN NATIONELL REDOVISNINGSSANDARD?.....	46
5.4.1	<i>När det inte är klart vilken redovisningsstandard som ska användas</i>	49
5.5	FRITT ATT VÄLJA REDOVISNINGSSTANDARDER.....	50
5.6	SAMMANFATTNING	51
6	TSL:S FÖRHÅLLANDE TILL IL	53
6.1	INLEDNING.....	53
6.2	KONSOLIDERINGSSYSTEMET	53
6.2.1	<i>Hur bör koncernbidragsreglerna hanteras inom ramen för TSL?</i>	55
6.3	UPPSKJUTEN SKATT.....	56
6.3.1	<i>Periodiseringsfonder, avskrivning av inventarier och leasing</i>	56
6.3.2	<i>Immateriella tillgångar</i>	57
6.4	SAMMANFATTNING	58
7	AVSLUTANDE REFLEKTIONER	60
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	62

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I februari 2013 publicerade OECD¹ en rapport vid namn ”Addressing Base Erosion and Profit Shifting”. Denna rapport var startskottet till BEPS-projektet och har sedan dess varit föremål för extensiva debatter bland skatterättsjurister internationellt. Projektet syftar till att förse länder med nödvändiga verktyg för att motverka vinstförflyttning, det vill säga när företag artificiellt skiftar sina inkomster från en jurisdiktion till en annan i syfte att uppnå en mer fördelaktig beskattning. Ytterligare en ambition är att förhindra inkomster från att inte beskattas i något land, så kallad skattebaseroering. Vid utformningen av projektet har det blivit alltmer klart att arbetet med att förhindra skatteundandraganden bäst uppnås genom skatteavtal.²

För att möjliggöra för länder att fortsatt beskatta företags intäkter i en alltmer globaliserad värld är en sådan överenskommelse nödvändig. De incitament som internationella koncerner har för att minimera sina skatter och de incitament som enskilda små jurisdiktioner har för att etablera skattesystem som bygger på att underlätta denna minimering, är helt enkelt för stora för att övervinnas utan någon ömsesidig tvångsmässig mekanism.³ De skattemässiga utmaningarna utmynnar till största del från konsekvenserna av den digitala ekonomin. Dessa har inneburit en ökad användning av immateriella tillgångar i produktionen, tillsammans med ett minskat behov för koncerner att fysiskt närvara i länder för att generera vinster.⁴

Det ovannämnda internationella samarbetet som initierades av OECD år 2013, även kallat Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (IF), har sedan 2015 utmynnat i BEPS-paketet. Det utgjordes av 13 rapporter inriktade på 15 åtgärdsområden vilka godkändes av G20 länderna år 2016 och avsåg åtgärder för att säkerställa att vinster beskattas där de uppkommer och där värde skapas. Arbetet är fördelat på två pelare, varav pelare 1 innefattar omfördelning av beskattningsrätt mellan stater, medan pelare 2 avser att införa en global minimibesättning som motverkar skatteundandraganden. Under 2021 enades samtliga av IF:s 140 medlemsländer om åtgärder för att hantera dessa utmaningar och även om modellregler för global minimibesättning.⁵ Dessa regler benämns som GloBE-reglerna⁶ vars syfte är att säkerställa att MNE:s betalar en skälig

¹ The Organization for Economic Cooperation and Development.

² Berglund, M., Cejic, K., *Basics of international taxation*, s. 38.

³ Perry, J., V., *Pillar 2: tax competition in low-income countries and substance-based income exclusion*, s. 24.

⁴ Perry, J., V., *Pillar 2: tax competition in low-income countries and substance-based income exclusion*, s. 27.

⁵ Se OECD, *Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*.

⁶ Global Anti-Base Erosion Rules.

andel skatt var än de är verksamma.⁷ För att modellreglerna ska kunna genomföras har minimibeskattningsdirektivet (direktivet) antagits av EU.⁸ Till följd av detta är medlemsländerna skyldiga att inkorporera direktivet så att det träder i kraft senast den 1 januari 2024.⁹ Det arbete som hittills har genomförts är av en komplicerad rättslig struktur, där återfinns lager av internationella rekommendationer, bindande regler och nationella lagregler som ska samverka och samordnas vid efterföljande förändringsarbete. Det innebär naturligtvis utmaningar för den som ska tillämpa bestämmelserna och det återstår att se hur det kommer att fungera.¹⁰

1.2 Syfte och frågeställning

Med denna uppsats ämnas undersöka om genomförandet av tilläggsskatten i svensk rätt har medfört några tillämpningssvårigheter för de koncerner som regelverket omfattar. Eftersom tilläggsskattereglerna bygger på flertalet internationella rekommendationer, bindande regler och nationella regler, kan detta resultera i olika tolkningsmöjligheter gällande tillämpningen av bestämmelserna. Det kommer därför undersökas hur detta samband kan inverka på koncerners tillämpning av tilläggsskattereglerna och vilka svårigheter som kan uppstå. Syftet är därmed att belysa vissa praktiska implikationer som genomförandet av Pelare två-reglerna i svensk rätt kan få för berörda koncerner. Dessutom kommer möjliga handlingsvägar att diskuteras om sådana identifieras. För att uppfylla syftet kommer i huvudsak förhållandet mellan den svenska implementeringen av tilläggsskattereglerna och angränsande samt direkt relaterade rättsakter och rättskällor att analyseras. Detta är viktigt för att skapa en förståelse för relationen mellan rättsakterna och för att identifiera de problem som kan uppstå när de dessa inte överensstämmer. Den övergripande frågan som uppsatsen således avser att besvara är vilka tillämpningssvårigheter som genomförandet av Pelare två i svensk rätt kan medföra för berörda koncernerna.

Syftet med uppsatsen är att belysa generella tillämpningssvårigheter och tolkningsfrågor som uppstår vid en tillämpning av tilläggsskattereglerna, snarare än att undersöka varje möjlig tillämpningssvårighet i detalj. Det är vidare av utrymmesskäl inte möjligt att uttömmande behandla samtliga friktioner som kan uppstå vid tillämpningen av tilläggsskattereglerna. Fokus i uppsatsen kommer därför vara att, utifrån den svenska implementeringen och genom valda exempel, belysa generella tillämpningssvårigheter i förhållande till övriga rättsakter.

⁷ Prop. 2023/24:32, s. 118.

⁸ Prop. 2023/24:32, s. 119.

⁹ Annelund, E., Lindström, C., Nabavi, P., Nordström, M., *Implementering av minimibeskattningsdirektivet i Sverige: "lagen om tilläggsskatt"*, s. 107.

¹⁰ Annelund, E., m.fl., *Implementering av minimibeskattningsdirektivet i Sverige: "lagen om tilläggsskatt"*, s. 108.

1.3 Avgränsning

För att uppsatsen ska uppfylla sitt syfte och även kunna tillföra ett större djup i de frågor som är föremål för uppsatsen, kommer ingen uttömmande utredning av varje enskild bestämmelse att göras. Istället kommer bestämmelserna att användas som illustrationer för att belysa den mellanliggande problematiken i tillämpningen. Regelverket är vidare väldigt omfattande och komplext, vilket innebär att ingen ingående analys kommer att göras avseende detaljfrågor utan istället kommer den generella systematiken att redogöras för.

I linje med uppsatsens syfte att undersöka hur förhållandet mellan de olika lagstiftningsakterna och tillhörande dokument påverkar tillämpningen av de svenska tilläggsskattereglerna, är även frågan om regelkonkurrens och rättskälhierarkin mellan dessa relevant. Av utrymmesskäl och eftersom fokus för uppsatsen är att belysa de tillämpningssvårigheter som i nuvarande rättsläge kan uppstå för de berörda koncernerna, kommer inte frågan om regelkonkurrens eller rättskälhierarki att undersökas i någon närmare utsträckning. Det som istället är relevant inom ramen för uppsatsen är att belysa de särskilda problem som kan uppstå när vederbörande har flera olika rättsakter att förhålla sig till.

Uppsatsen kommer därutöver inte heller att närmare beakta de konstitutionella aspekterna med implementeringen av Pelare två i svensk rätt. Regelverket har utformats i en internationell ordning och överläter dessutom en stor del av utfyllnaden av regelverket till redovisningsstandarder som även de inte regleras av lagstiftaren. En närliggande fråga är därmed i vilken utsträckning sådana rättsakter får inverka på den direkta skattens område. Denna fråga hade utifrån sin karaktär krävt en genomgående behandling. Även om den hade varit till ledning för att avgöra i vilken utsträckning de olika rättsakterna får influera tillämpningen av de svenska bestämmelserna kan det inte frångås att samtliga rättsakter behövs för tolkning och tillämpning av de svenska bestämmelserna. För att besvara ovan uppställd frågeställning kommer därför en närmare behandling av frågan inte att vara nödvändig.

Som ovan nämnt är fokus för uppsatsen den svenska implementeringen, det vill säga TSL. Utgångspunkten i behandlingen kommer därför att vara TSL och dess samspel med resterande rättsakter. Det kommer därmed inte i någon närmare utsträckning göras en redogörelse för resterande rättsakter än vad som behövs för att skapa en förståelse för den svenska regleringens struktur och utformning. Detsamma avser även berörda redovisningsstandarder.

Slutligen är fokus för uppsatsen tillämpningen och i anslutning till det även tolkningen av bestämmelserna. Därmed kommer inte en närmare analys av regelverkets ekonomiska konsekvenser att göras. I det fall det dock aktualiseras i förhållande till tillämpningen av en bestämmelse kommer det att nämnas. Vidare ämnas tillämpningssvårigheterna till respektive rättskälla i förhållande till TSL att belysas med ett antal exempel. Det avses således inte vara en uttömmande redogörelse för varje möjlig tillämpningssvårighet som kan uppstå. De exempel som tas upp syftar till att uppmärksamma

de generella tillämpningssvårigheterna som kan uppstå vid tillämpningen av TSL i förhållande till resterande rättsakter.

1.4 Metod

1.4.1 Rättsdogmatisk metod

För att uppfylla uppsatsens övergripande syfte och besvara den ovan uppställda frågeställningen krävs en de lege lata-analys. Det är först när gällande rätt fastställs som en analys kring tillämpningssvårigheter vid tillämpningen av regelverket kan göras. Den mest passande metoden för det ändamålet är därför den rättsdogmatiska metoden. Det innebär att under arbetets gång kommer vedertagna rättskällor, såsom lagstiftning, förarbeten, kringliggande rättsakter och doktrin att beaktas för att besvara syftet.¹¹ Eftersom tilläggsskatten nyligen har implementerats saknas därmed praxis på området varför sådan inte kommer tas i beaktning. Den rättsdogmatiska metoden har på ett övergripande plan ansetts innebära en ”rekonstruktion av rättssystem”; först redovisas för gällande rätt och de begränsningar lagstiftaren har satt upp för att därefter analyseras i ett sammanhang.¹² Vid författandet av denna uppsats tar sig detta i uttryck genom att motiven och bakgrunden för Pelare två-reglerna och dess uppbyggnad samt funktion först redovisas, för att sedan utredas mot bakgrund av forskningsfrågan. Därför kommer uppsatsen inledningsvis att innehålla en de lege lata-analys, eftersom en analys av tillämpningssvårigheter utifrån den svenska implementeringen inte kan genomföras förrän motiven och uppbyggnaden av regleringen har utretts.

Den rättsdogmatiska metoden är omdiskuterad och det föreligger olika uppfattningar för vad som karakteriserar metoden.¹³ En vanlig uppfattning är att den rättsdogmatiska metoden fokuserar på gällande rätt, vilket är vad som anses utgöra ramarna för en uppsats. En uppsats kan däremot gå väl utöver gällande rätt i syfte att söka efter problemområden eller alternativa handlingsvägar till dessa, vilket är huvudfokuset för denna uppsats.¹⁴ Det kan dock konstateras att metoden i vart fall har sin utgångspunkt i gällande rätt. För att besvara forskningsfrågan krävs därför också en användning av relevanta rättskällor. Hithörande tillkommer därmed frågan om rättskälleläran. Begreppet vållar osäkerhet eftersom rättskälleläran har tillskrivits skiftande innebörder och företeelser beroende på i vilket sammanhang rättskällorna används. För forskaren är däremot samtligt rättsligt material som pekats ut av rättskälleläran legitima forskningsobjekt och vid tillämpningen av den rättsdogmatiska metoden kan även material av olika slag användas.¹⁵ Det innebär att uppsatsen kommer ta

¹¹ Kleineman, J., *Juridisk metodlära*, s 21 f.

¹² Jareborg, N., *Rättsdogmatik som vetenskap*, s. 4.

¹³ Sandgren, C., *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, s. 648.

¹⁴ Sandgren, C., *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, s. 649 f.

¹⁵ Sandgren, C., *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, s. 651.

utgångspunkt i samtliga lagstiftningsakter, förarbeten och dokument som angränsar till den svenska implementeringen av Pelare två-reglerna för att utreda det rådande rättsläget. Därtill tillkommer även rättskällor som inte direkt beaktades vid implementering, men som till sin karaktär kan vara till ledning för att utreda alternativa tolkningar för tillämpningen av tillägsskattereglerna, att användas. Den rättsdogmatiska metoden möjliggör således för uppsatsen att uppfylla sitt syfte genom att tillåta användningen av samtliga relevanta rättskällor. Utredningen hade inte kunnat uppfylla sitt ändamål om det inte vore möjligt att beakta samtligt underlag för Pelare två-reglerna, i synnerhet när även internationella överenskommelser och angränsande dokument är relevanta för framställningen.

Det har ovan framställts att den rättsdogmatiska metoden är omdiskuterad och att det föreligger överlappande uppfattningar för vad som kännetecknar den. Detta beror på att olika metodologiska överväganden kan beaktats vid tillämpningen av den rättsdogmatiska metoden.¹⁶ Det har i ovan avsnitt framhållits att uppsatsens syfte är att analysera gällande rätt för att senare möjliggöra en undersökning av de tillämpningssvårigheter som kan uppstå. För att uppfylla detta syfte kommer därför den kritiska rättsdogmatiken och dess metodologiska överväganden att tillämpas. Metoden syftar särskilt till att kritiskt granska gällande rätt, det vill säga analysera förtjänster och framförallt problem med den gällande ordningen. För att identifiera problem krävs även någon form av måttstock för att på ett metodologiskt sätt avgöra vad som utgör ett problem eller inte. I denna uppsats kommer bedömningen av om en tillämpningssvårighet föreligger göras med utgångspunkt i koncerners möjlighet till förutsebarhet och genom att analysera om det finns alternativa tolkningar som kan ge upphov till ytterligare tillämpningar. Det senare beskrivs närmare nedan. I huvudsak kommer den rättsdogmatiska metoden att tillämpas för att möjliggöra en analys av tillämpningssvårigheter som kan uppstå vid tillämpningen av regelverket. Även om denna metod inte alltid räcker för att ge rättstillämparen den bästa vägen för handling vid tillämpningen, är den tillräcklig för att belysa och kommentera de generella problem som kan uppstå.

1.4.2 Tillämpning respektive tolkning

Avsikten med denna uppsats är att belysa några tillämpningssvårigheter som kan uppstå vid tillämpningen av de nyligen implementerade tillägsskattereglerna. För att uppfylla detta syfte krävs därmed att det kan fastställas hur de olika rättsreglerna ska tillämpas. Tolkning och tillämpning är enligt min mening avhängiga varandra, båda behövs användas för att fastställa gällande rätt.

Som ovan stadgat kommer den fortsatta framställningen att utgå från tillgängliga rättskällor för tolkningen av reglerna. De regler som uppställs i TSL hade inte varit rättsliga om de inte uppställdes i lagen eller härledes från andra rättskällor. Avgörande för regelns rättsliga kvalité är som Jan Melander

¹⁶ Hjertstedt, M., *Beskrivningar av rättsdogmatisk metod*, s. 166.

och Joel Samuelsson förklarar beroende av sitt ursprung.¹⁷ De regler som kommer behandlas har samtliga samma ursprung men tar vid i de tillgängliga rättskällorna på olika sätt. Här nedan kommer det framhållas att de svenska tilläggsskattereglerna har implementerats med samma innebörd som de har i de andra rättskällorna från vilka de härledes. Vilka rättskällor ska då ges företräde när de olika rättskällorna presenterar olika tolkningar av reglerna?

Det är viktigt att förstå att rättskällorna inte är likformiga regelsamlingar utan det finns ett samspel mellan dessa källor som kan vara komplicerad. För att fastställa gällande rätt krävs att relevanta regler identifieras, men även en förståelse för vad dessa regler innebär i praktiken. För att sedan kunna avgöra om regeln kan tillämpas i det enskilda fallet behöver även regelns innebörd fastställas. Relevanta regler behöver därmed identifieras och dess innebörd fastställas för att de ska kunna tillämpas i ett konkret fall. Faktum är att detta sökande kräver en förtrogenhet med rättskällornas systematik. När en regel väl har identifierats krävs det att den läses mot andra rättskällor för att avgöra om den kan tillämpas i det enskilda fallet. Detta är särskilt relevant i denna uppsats eftersom tilläggsskattereglerna bygger på flertalet rättskällor. Det är därför inte alltid enkelt som att hänvisa till lagtextens ordalydelse utan hur långt man behöver gå i analysen av rättskällorna kommer att bero på omständigheterna.¹⁸

För att fastställa gällande rätts innehåll behöver vi därför använda oss av rättsregler och rättskällor eftersom rätten utgörs av rättsregler som återfinns i rättskällorna. I det enkla fallet kan vi fastställa att ett rekvisit inte är uppfyllt och därför är regeln inte tillämplig. Det bör däremot noteras att vad som är ett rekvisit är en tolkningsfråga och att det med hänsyn till samspelet mellan rättskällorna ibland är svårt att avgöra vad rättsregeln egentligen är eller innebär.¹⁹ Det krävs därmed en tolkning av rättskällorna för att avgöra om rättsregeln är tillämplig eftersom svaret på om en rättsregel är tillämplig är avhängigt en tolkning av rättskällorna.²⁰ Det finns därför enligt mig vissa principiella resonemang som talar för att tolkning och tillämpning av rättsreglerna är två sidor av samma bro. Vid författandet av denna uppsats kommer därför tillämpningssvårigheter och tolkningssvårigheter att behandlas som samma sak.

1.5 Terminologi

TSL bygger på en omfattande begreppsbyggnad varför det i lagens 2 kap. har uppställts en lista med definitioner av begrepp, termer och uttryck som används i den. Samtliga begrepp kommer inte att behandlas här, men vissa är nödvändiga för att förstå systematiken i TSL. En koncernenhet är ett subjekt som ingår i en koncern och utgörs oftast av ett bolag, organisation eller ett fast driftställe. En

¹⁷ Melander, J., Samuelsson, J., *Tolkning och tillämpning*, s. 29.

¹⁸ Melander, J., Samuelsson, J., *Tolkning och tillämpning*, s. 51.

¹⁹ Melander, J., Samuelsson, J., *Tolkning och tillämpning*, s. 52.

²⁰ Melander, J., Samuelsson, J., *Tolkning och tillämpning*, s. 63.

koncernenhet kan även vara del av en internationell eller nationell koncern, innebärande att koncernenheten ingår i en bolagsstruktur som antingen är verksam i ett land eller spridd över flera länder. Om en koncernenhet inom ramen för TSL anses lågbeskattad och får ett tilläggsskattebelopp beräknat för sig utgör det skatteobjektet. En koncernenhet kan även vara tvunget att betala tilläggsskatt och anses i det fallet vara ett skattesubjekt. Det finns vissa koncernenheter som i vanliga fall hade ingått i koncernen men som inom ramen för TSL är undantagna, exempelvis myndighetsenheter, ideella organisationer och internationella organisationer. När en koncern är lågbeskattad i ett land ska den betala tilläggsskatt och det beloppet benämns som tilläggsskattebeloppet. Beloppet beräknas i det land där koncernens effektiva skattesats är lägre än minimiskattesatsen om 15 procent och fördelas sedan till koncernenheterna i landet utifrån deras andel av den justerade vinsten. De regler som avgör vilken koncernenhet som ska betala tilläggsskattebeloppet är huvudregeln, kompletteringsregeln samt den kvalificerade nationella tilläggsskatten om koncernenheten är belägen i en stat som har infört den regeln. Det finns dock vissa förenklingsregler som leder till att koncerner inte behöver tillämpa tilläggsskattereglerna, så kallade safe harbours. De flesta koncernenheter som träffas av tilläggsskattereglerna är som utgångspunkt skyldiga att lämna en tilläggsskatterapport, vilket tilläggsskatten grundas på.²¹

Med Pelare två ska förstås det initiativ som har lett fram till modellreglerna och i längden samtliga angränsande lagstiftningsakter och dokument. Tilläggsskattereglerna är vidare samtliga bestämmelser som kan hänföras till tilläggsskatten.

1.6 Disposition

I uppsatsen inledande kapitel ges en redogörelse för vilka ramar denna uppsats kommer verka inom, syftet med uppsatsen och en närmare beskrivning för vad som kommer behandlas i syfte att förbereda läsaren för nedan framställning. Tilläggsskattesystemet är ett nytt koncept och skiljer sig i väsentliga delar från den vedertagna inkomstbeskattningen, därför ges en övergripande redogörelse för Pelare tvås implementering i svensk rätt i kapitel 2. Avsikten är att beskriva hur Pelare två närmast kom att implementeras i svensk rätt och vilka överväganden som var aktuella vid dess införande, både på ett nationellt och internationellt plan.

I linje med det ges därför i kapitel 3 en närmare redogörelse för Pelare tvås generella drag, funktion och övergripande struktur. Detta även för att öka förståelsen för systemet och underlätta förståelsen av senare kapitel vilka bygger på regelverket. Syftet med kapitlet är även att redogöra för de olika övervägandena som gjordes vid implementeringen av direktivet och på så sätt introducera läsaren för lagstiftarens förmodade avsikt med bestämmelserna. Därvid kommer även generella

²¹ Annelund, E., m.fl., *Implementering av minimibeskattningsdirektivet i Sverige: "lagen om tilläggsskatt"*, s. 109.

tillämpningssvårigheter att belysas genomgående under redogörelsen av regelverkets olika beståndsdelar.

Till följd av att tilläggsskattereglerna i grunden bygger på OECD:s modellregler kommer TSL:s förenlighet med det senare att utredas i kapitel 4. Förhållandet rättskällorna emellan kommer i inledningen av kapitlet att belysas med ett exempel. Därefter kommer lagstiftarens ståndpunkt till hur modellreglerna vid tolkningen av TSL ska förhållas till att diskuteras och även vilken inverkan det har på koncerners tillämpning av regelverket.

Redovisningsstandarder och koncerners redovisning generellt är en central del i tilläggsskattesystemet. I kapitel 5 kommer det därför redogöras för vilka redovisningsstandarder som avses inom ramen för TSL och dess betydelse för regelverket. I samband med det kommer redovisningens roll inom ramen för TSL och de förmodade effekter de kan ha på tillämpningen av tilläggsskattereglerna att belysas genom ett par exempel senare i framställningen. Därutöver kommer koncernernas möjlighet att välja de redovisningsstandarder de vill tillämpa inom koncernen att analyseras och den förmodade effekten det har på tillämpningen av tilläggsskattereglerna att utredas. Avsikten är att ge läsaren en förståelse för redovisningens roll i tilläggsskattesystemet eftersom den i stora drag skiljer sig från hur den tillämpas i det sedvanliga inkomstskattesystemet.

Det har tidigare framförts att tilläggsskattessystemet är ett nytt och säreget skattesystem. I kapitel 6 kommer den uppfattningen att diskuteras i förhållande till IL. Trots att tilläggsskattessystem i stor utsträckning skiljer sig från den svenska nationella inkomstbeskattningen är den ändå beroende av IL för sin funktion. Det kommer därför att redogöras för förhållandet mellan de två regelverken i syfte att belysa den inverkan IL kan ha på tilläggsskattereglerna. Därutöver kommer regelverkens förenlighet med varandra att diskuteras i ljuset av den inverkan det har på tillämpningen av tilläggsskattereglerna. I det sista kapitlet kommer några avslutande kommentarer att ges i linje med uppsatsen huvudsakliga konstateranden.

2 Implementering av Pelare Två i svensk rätt

2.1 Bakgrund

I december 2021 enades drygt 140 länder inom OECD om att införa ett ramverk för en internationell minimiskatt. År 2022 följdes beslutet av EU:s minimibeskattningsdirektiv.²² Direktivets utformning följer nära innehållet och strukturen i OECD:s modellregler, med den skillnad att direktivet även omfattar storskaliga nationella koncerner samt en moderenhets koncernenheter med hemvist i samma medlemsstat som moderenheten och statslösa enheter till en moderenhet med hemvist i en medlemsstat.²³ I Sverige hade utredningen om vissa internationella företagsskattefrågor i sin tur till uppgift att föreslå hur direktivet skulle implementeras. I början av 2023 presenterade utredningen sitt delbetänkande om införande av en ny lag om tilläggsskatt.²⁴ Betänkandet innehöll förslag till implementering av de materiella regler och de fåtal processuella regler som finns i direktivet. Vidare återfinns även kompletterande nationella förfaranderegler, vilka kommer behandlas här nedan. Medlemsstaterna är enligt direktivet skyldiga att införa reglerna i direktivet så att de gäller från och med den 1 januari 2024.²⁵ I svensk rätt har direktivets bestämmelser införlivats genom TSL.

Lagen syftar till att säkerställa att internationella och nationella koncerner betalar en skälig andel skatt oavsett var de är verksamma. Som ovan nämnt föranledes lagen av direktivet som i sin tur bygger på de modellregler med tillhörande kommentar som OECD och G20 arbetat fram.²⁶ Det politiska syftet med lagen får genomslag genom att fördelarna med att flytta vinster till lågskatteländer avlägsnas.²⁷ Minimibeskattning är ett nytt koncept och för att enklast förstå systemet är det därför fördelaktigt att bortse från de traditionella uppfattningarna om inkomstskatt. Denna beskattningsform bygger på inkomstbeskattning, men innehåller inslag av både skattebetalning och företrädsansvar. Det är vidare inte koncernbeskattning i traditionell mening utan det centrala är koncernens beskattning i varje stat. I själva verket är det ett system som prövar den grundläggande frågan: har koncernen betalat tillräcklig skatt på dess samlade inkomst i varje stat där den är verksam?²⁸

2.2 Minimibeskattningsdirektivet

För att förstå regelverket i sin nuvarande form är det viktigt att skapa sig en uppfattning över regelverkets härkomst. Modellreglerna är som vi tidigare nämnt en överenskommelse mellan flertalet

²² Nilsson, P., *Tilläggsskattelagen – en utmaning på många plan*, s. 275.

²³ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 90.

²⁴ Se SOU 2023:6.

²⁵ Annelund, E., m.fl., *Implementering av minimibeskattningsdirektivet i Sverige: ”lagen om tilläggsskatt”*, s. 108.

²⁶ Bet. 2023/24:SkU6, s. 1.

²⁷ Bet. 2023/24:SkU6, s. 6.

²⁸ Annelund, E., m.fl., *Implementering av minimibeskattningsdirektivet i Sverige: ”lagen om tilläggsskatt”*, s. 108.

stater på internationellt plan och likt dubbelbeskattningsavtal har de en folkrättslig prägel. Som resultat av Sveriges dualistiska synsätt på folkrätten måste vi skilja mellan folkrättsliga förpliktelser och vad som implementeras i den svenska rättsordningen. Utgångspunkten i både svensk rätt och folkrätten är att skattskyldighet endast kan uppkomma genom nationell lagstiftning. Det spelar därför mindre roll – i konstitutionellt eller folkrättsligt hänseende – hur mycket vi som stat har kommit överens med andra stater.²⁹ Detta innebär att regeringen eller andra myndigheter inte kan binda den svenska riksdagen vid skattenormer genom internationella överenskommelser. Regeringen får visserligen ingå överenskommelser med andra stater och mellanstatligaorganisationer, men i fråga om beskattning behövs riksdagens godkännande innan en bindande överenskommelse ingås.³⁰ Vad avser EU-samarbetet gäller däremot andra regler vari beslutanderätten i stor omfattning har överlåtits.³¹ EU-samarbetet tillhandahåller därmed en alternativ normgivningsväg, vilken särskilt blir relevant när europeisk samordning bedöms vara av stor vikt.³² Eftersom den inre marknaden är en nära integrerad ekonomi var detta särskilt relevant vid genomförandet av modellreglerna. Det ansågs därför som angeläget att reglerna infördes på ett enhetligt och konsekvent sätt i alla medlemsstater genom ett direktiv.³³

Den rättsliga grunden för antagandet av direktiv på den direkta beskattningens område följer av FEUF artikel 115. Däri stadgas att enhällighet krävs mellan medlemsstaterna för att säkerställa att staternas suveränitet på skatteområdet inte inskränks. Direkt beskattning benämns dock inte uttryckligen i artikeln, utan istället hänvisas det till direktiv om tillnärmning av nationell lagstiftning, eftersom dessa har direkt inverkan på den inre marknaden.³⁴ Inom den inre marknaden delar EU sin behörighet med medlemsstaterna, FEU artikel 4.1, och i frågor om delad behörighet styrs unionens behörighet av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna, FEU artikel 5.1. Upprätthållandet av dessa principer och överensstämmelsen mellan sekundär- och primär lagstiftning är även föremål för rättslig granskning av EU-domstolen enligt artikel FEUF 263.³⁵

2.2.1 Subsidiaritetsprincipen

I direktivet anges det att genomförandet av modellreglerna på EU-nivå är nödvändigt eftersom reglerna utgör en gemensam strategi och därför fordras en uppsättning enhetliga regler och en gemensam minimiskyddsnivå på den inre marknaden. Eftersom modellreglerna även har en

²⁹ Hultqvist, A., Wiman, B., *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, s. 310.

³⁰ Se RF 10 kap. 1 och 3 §§.

³¹ Hultqvist, A., Wiman, B., *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, s. 312 f.

³² Hultqvist, A., Wiman, B., *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, s. 316.

³³ COM (2021) 823 final, s. 1.

³⁴ COM (2021) 823 final, s. 2.

³⁵ De Broe, L., Massant M., *Are the OECD/G20 Pillar Two GloBE-Rules complaint with the fundamental freedoms*, s. 94.

gränsöverskridande dimension är det viktigt att det inte uppstår några skillnader i hur reglerna fungerar. Diskrepans mellan medlemsländer vid genomförandet av modellreglerna hade motverkat sund konkurrens på den inre marknaden. Ett genomförande på EU-nivå möjliggör också att modellreglerna lättare kan anpassas till primärrätten och de grundläggande friheterna, särskilt etableringsfriheten.³⁶

OECD:s modellregler riktar sig enbart mot internationellt verksamma koncerner och inte mot koncerner som bara bedriver verksamhet inom ett land. Unionslagstiftaren valde därför att utöka bestämmelsernas tillämpningsområde vid utformningen av direktivet till att även omfatta koncerner som endast bedriver verksamhet i en stat. Detta gjordes för att garantera etableringsfriheten och undvika diskriminering mellan gränsöverskridande och nationella situationer.³⁷

I motiveringen till direktivet framgår det tydligt att unionslagstiftaren är bekymrad över en enhetlig tillämpning av modellreglerna inom unionen. Det är dock viktigt att notera att modellreglerna främst syftar till att skydda enskilda länders skattebaser, vilket i sin tur påverkar unionens skattebas. Prima facie verkar således vara att skydda medlemsländers skattebaser snarare än att skydda den inre marknaden. Därvid riskerar medlemsstaters finansiella suveränitet att allvarligt påverkas.³⁸

En viktig fråga i sammanhanget är dock hur direktivet förhåller sig till subsidiaritetsprincipen. Det som prövas inom ramen för principen är huruvida unionens åtgärder skapar mervärde i den mening att EU:s allmänna intressen bättre tjänas genom åtgärder på unionsnivå än vid nationell nivå. Vid prövningen frågar sig unionen två frågor; ”varför inte medlemsstaterna?” och ”varför unionen?”³⁹ Subsidiaritetsprövningen är i grunden en prövning av samma fråga från två olika perspektiv och besvarar frågan om åtgärderna bör vidtas på unions- eller nationell nivå i förhållande till de avsedda målen.

Skattekonkurrens har per definition en gränsöverskridande dimension. Skadlig skattekonkurrens är inte sällan ett resultat av ensidiga åtgärder från vissa medlemsstater som erbjuder skatteincitament för att locka utländska investeringar vilket eroderar skattebasen för andra medlemsstater. Sådana former av skattekonkurrens leder till en felallokering av ekonomiska resurser på grund av skattemotiverade investeringsbeslut. Det utlöser i sin tur flera slags förvrängningar, såsom minskad offentlig utgift och förvrängning av konkurrens mellan lokala företag och multinationella företag som drar nytta av dessa skattelättnader. Skadlig skattekonkurrens undergräver därmed integriteten i skattesystemet och är ett samhälls- och politiskt problem som påverkar medlemsstaternas och EU:s budgetar samt välfärd i stort. Dessa effekter kan inte lämpligen åtgärdas genom ensidiga åtgärder på nationell nivå utan kräver

³⁶ COM (2021) 823 final, s. 3.

³⁷ Annelund, E., m.fl., *Implementering av minimibeskattningsdirektivet i Sverige: ”lagen om tilläggs-skatt”*, s. 108.

³⁸ De Broe, L., Massant M., *Are the OECD/G20 Pillar Two GloBE-Rules complaint with the fundamental freedoms*, s. 96.

³⁹ De Broe, L., Massant M., *Are the OECD/G20 Pillar two GloBE-Rules complaint with the fundamental freedom*, s. 95.

en sammanhängande och samordnad strategi som tjänar EU:s intressen som helhet.⁴⁰ Direktivets mål om att skapa ett gemensamt regelverk för en global minimibeskattningsnivå inom unionen kan inte i tillräcklig grad uppnås av varje enskild medlemsstat för sig. Ensidiga åtgärder från medlemsstaterna skulle ytterligare riskera att skapa en fragmentering av den inre marknaden.⁴¹ Det är därför enligt min mening i linje med modellreglernas syfte och i enlighet med subsidiaritetsprincipen att modellreglerna genomförs på unionsnivå. En självständig implementering av modellreglerna inom unionen av varje medlemsstat hade bidragit till en ökad diskrepans i skattelagstiftningen som i sin tur ökar risken för skattemotiverade investeringsbeslut hos storskaliga koncerner.

2.2.2 Proportionalitetsprincipen

Ytterligare en princip att ta hänsyn till vid frågor om delad behörighet är proportionalitetsprincipen. Principen återfinns i FEU artikel 5.4 och kräver att unionens lagstiftning är lämplig och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen. Vidare ska följderna av de vidtagna åtgärderna inte vara oproportionerliga i förhållande till det avsedda syftet. Vid prövning av nya lagstiftningsakter lämnar EU-domstolen en stor frihet åt lagstiftaren. Trots denna breda handlingsfrihet måste lagstiftningen alltid baseras på objektiva kriterier som är lämpliga för det syfte som eftersträvas. Detta innebär att en överträdelse av proportionalitetsprincipen endast kan anses föreligga om åtgärden är uppenbart oproportionerlig, det vill säga att den går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen eller medför nackdelar som är uppenbart oproportionerliga i förhållande till målen.⁴² Det är tydligt att EU-domstolen endast ingriper när en lagstiftningsakt är uppenbart oproportionerlig.

Direktivet fastslår att de planerade åtgärderna enbart syftar till att säkerställa en effektiv minimibeskattningsnivå av de enheter som är verksamma på den inre marknaden. Åtgärderna är dessutom i linje med både modellreglerna och EU-lagstiftningens krav. De enheter som omfattas av regleringen förväntas utgöras av ett begränsat antal skattebetalare och regleringen är begränsad till det som är absolut nödvändigt för att säkerställa att reglerna är förenliga med EU-lagstiftningen. Direktivet avser därmed inte att omfatta mer än vad som är nödvändigt för att uppnå sina mål och den verkar således inom ramarna för proportionalitetsprincipen.⁴³ Det är tydligt att direktivet inte går utöver sina mål vid genomförandet av modellreglerna och är därmed proportionerligt. Vidare kan konstateras att direktivet är nödvändigt för att genomförandet av modellreglerna sker på ett enhetligt sätt genom hela unionen vilket i sin tur leder till att koncerner som verkar i flera medlemsstater står under likartade föreskrifter. Därigenom minimeras risken för koncerner att tillämpa olikartade bestämmelser i syfte att tjäna en skattemässig fördel vilket hade urholkat syftet med tilläggsskattesystemet.

⁴⁰ De Broe, L., Massant M., *Are the OECD/G20 Pillar two GloBE-Rules complaint with the fundamental freedom*, s. 96.

⁴¹ COM (2021) 823 final, s. 19.

⁴² De Broe, L., Massant M., *Are the OECD/G20 Pillar two GloBE-Rules complaint with the fundamental freedom*, s. 98.

⁴³ COM (2021) 823 final, s. 3 f.

2.3 Implementering av direktivet i Sverige

Som resultat av den svenska implementeringen av minimibeskattningsdirektivet återfinns de materiella bestämmelserna om tilläggsskatt i TSL och förfarandereglerna har införlivats i SFL.⁴⁴ I utredningen har det diskuterats om bestämmelserna bör införas i IL, men en av olika har skäl har det inte ansetts möjligt.⁴⁵ Direktivet som till stor del överensstämmer med modellreglerna är mycket omfattande och kräver ett stort antal nya bestämmelser. Införs bestämmelserna i en ny lag kan bestämmelserna hållas samman och göra det redan komplicerade regelverket mer begripligt. Som tidigare nämnts utgör tilläggsskatten ett nytt skattesystem som till sin karaktär skiljer sig från inkomstskatten. I det nya systemet ska inte den skattskyldiga koncernen ta upp en inkomst till beskattning och skatten ska inte heller beräknas genom att en skattebas multipliceras med en skattesats. Den skattskyldiga koncernenheten ska under vissa förutsättningar betala tilläggsskatt när en annan enhet inom koncernen inte har betalat skatt motsvarande den miniminivå som framgår av direktivet. I vissa fall betalar koncernenheten tilläggsskatten själv. Tilläggsskattereglerna utgör en hybrid mellan regler som innebär ett ansvar att betala någon annans skatt och inkomstskatt. Tilläggsskatten skiljer sig därmed på ett avgörande sätt från inkomstskatten och reglerna bör därför hållas separerade så långt det är möjligt.⁴⁶ Sålunda har det enligt min mening visats att tilläggsskattereglerna skiljer sig från de nationella skattereglerna i sådan mån att de bör hållas separerade i en egen lag i syfte att förhindra en sammanblandning.

Under arbetets gång har lagstiftaren eftersträvat att utformningen av TSL ligger så nära modellreglerna och direktivet som möjligt. Därvid ska de svenska tilläggsskattereglerna även anpassas till den systematik och terminologi som används i svensk rätt och framförallt i IL. I de fall direktivet har avsett regler som saknar motsvarighet i Sverige har utformningen av de svenska bestämmelserna legat mycket nära direktivet, även om konsekvensen har blivit bestämmelser som är svåra att förstå.⁴⁷ Till följd av att både minimibeskattningsdirektivet och modellreglerna innehåller ett stort antal begrepp har dessutom ett särskilt kapitel införts för att underlätta för läsaren.⁴⁸

I direktivet finns det därutöver ett flertal förfaranderegler och det diskuterades i utredningen huruvida dessa regler skulle införas i SFL eller i TSL. I utredningen framgick det att förfaranderegler på skatterättens område idag är samlade i SFL, om inte skatten har undantagits från lagens tillämpningsområde. Tidigare fanns bestämmelser om förfarande utspridda i flera lagar. Det ansågs att

⁴⁴ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del 1)*, s. 90.

⁴⁵ Annelund, E., m.fl., *Implementering av minimibeskattningsdirektivet i Sverige: "lagen om tilläggsskatt"*, s. 107 & not 5.

⁴⁶ SOU 2023:6, s. 110 f.

⁴⁷ SOU 2023:6, s. 112.

⁴⁸ SOU 2023:6 s. 113. Se även TSL kap. 2.

bestämmelserna var svåra att överblicka och därför samlades alla bestämmelser i SFL. Utredarna föreslog däremot att tilläggsskattens förfaranderegler ändå samlas i TSL även om det går emot principen om en sammanhållen förfarandelag på skatteområdet. Skälen till detta var flera, men utredarna menade att det skulle bli svårt att hålla isär förfaranderegler som gäller för tilläggsskatt från vad som gäller i övrigt om bestämmelserna finns samlade i samma lag.⁴⁹ När förslaget däremot skickades till remissinstanserna var meningarna delade och det anfördes att tilläggsskattens förfaranderegler ändå bör införas i SFL.⁵⁰ Lagrådet anslöt sig även till principen om en sammanhållen förfarandelag på skatteområdet och ansåg att genom att samla alla bestämmelser som rör förfarandet på ett och samma ställe blir systemet lättare att överblicka och hantera för såväl de skattskyldiga som Skatteverket. Därutöver innehåller SFL bestämmelser som syftar till att skapa system för beslut, betalning och verkställighet samt möjlighet till kontroll och utredning som även gäller på tilläggsskattens område.⁵¹ Mot denna bakgrund beslutades det att tilläggsskattens förfaranderegler skulle regleras i SFL.⁵² Förfarandereglerna återfinns numera i fyra särskilda kapitel i SFL, 32 a kap. om tilläggsskattedeklarationen, 33 d kap. om tilläggsskatterapporten, 49 e kap. om rapportavgift och 56 a kap. om beslut och besked om tilläggsskatt.⁵³

Under beredningen har dock flera remissinstanser framfört invändningar mot processen och i synnerhet tidsramen för framtagandet av tilläggsskattereglerna. Det har anförts att arbetet har gått för fort fram och att förslagen inte är tillräckligt genomarbetade. Det har även påpekats att tilläggsskattereglerna i vissa avseenden avviker från modellreglerna och att i dessa fall behövs klara direktiv för vilket handlingsutrymme som finns och vilka överväganden som har gjorts i implementeringen.⁵⁴ Enligt min mening leder sådana diskrepanser till ett osäkert rättsläge med flera olika tolkningar för hur en bestämmelse ska tillämpas vilket i sin tur medför vissa tillämpningssvårigheter för de koncerner som träffas av tilläggsskattereglerna.

⁴⁹ SOU 2023:6 s. 115 f.

⁵⁰ Prop. 2023/24:32, s. 371.

⁵¹ Lagrådsremiss – *Tilläggsskatt för företag i stora koncerner*, s. 342 f.

⁵² Prop. 2023/24:32, s. 371.

⁵³ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 90.

⁵⁴ Prop. 2023/24:32 s. 122.

3 Pelare Två uppbyggnad

3.1 Inledning

Det har ovan redogjorts för hur OECD:s modellregler införts inom EU genom minimibeskattningsdirektivet och i svensk rätt genom en särskild lag. De svenska reglerna följer nära innehållet i direktivet som i sin tur bygger på modellreglerna med den skillnaden att bestämmelserna även gäller för inhemska storskaliga koncerner. Regelverket är även omfattande och av en komplicerad karaktär. Här nedan följer därför en grundläggande beskrivning av reglerna i syfte att underlätta förståelsen för systemet och de uttryck som används där. Dessförinnan behöver vi även bilda oss en uppfattning om tilläggsskatt och vad systemet innebär.

Tilläggsskatten syftar till att uppnå en minimibesättning av enheter i stora internationella och nationella koncerner samt att förhindra vinstförflyttning till jurisdiktioner med låg eller ingen beskattning.⁵⁵ Genom regelverket kan sådana vinstförflyttningar förhindras och en effektiv minimibesättning av enheter som ingår i stora eller internationella koncerner uppnås.⁵⁶ Arbetet har framförallt motiverats av ett behov att återskapa förtroendet för det internationella skattesystemet vars svagheter blottlagts i och med den ökande globala integrationen av ekonomier och marknader.⁵⁷ Tilläggsskatten är inte koncernbesättning i traditionell mening utan det centrala är koncernens beskattning i varje enskild stat den är verksam i. Tilläggsskatt blir först aktuellt när koncernen är lågbeskattad i en stat. I de fall den effektiva skattesatsen (ETR) i en stat understiger den angivna minimiskattesatsen om 15 procent ska ett tilläggsskattebelopp beräknas för den stat där koncernen är lågbeskattad och fördelas på koncernenheterna i staten.⁵⁸ Tilläggsskattebeloppet utgår till skillnaden mellan 15 procent och ETR i ett land multiplicerat med det sammanlagda resultatet från koncernenheterna i landet. Bestämmelserna utgår även från en *top-down approach*, enheter i en koncern kan göras ansvariga för skatt hänförliga till andra enheter samt att tilläggsskatten ska betalas av en enhet så högt upp i koncernstrukturen som möjligt.⁵⁹

3.2 För vilka gäller lagen?

I artikel 2 i direktivet anges tillämpningsområdet för bestämmelserna. I artikelns första och andra punkt stadgas vilka enheter som direktivet gäller för och därefter anges vilka enheter som är undantagna från regleringen. Tillämpningsområdet för den nya lagen ska motsvara direktivets

⁵⁵ Prop. 2023/24:32, s. 116.

⁵⁶ Prop. 2023/24:32, s. 117.

⁵⁷ Prop. 2023/24:32, s. 118.

⁵⁸ Annelund, E., m.fl., *Implementering av minimibeskattningsdirektivet i Sverige: "lagen om tilläggsskatt"*, s. 108 f.

⁵⁹ SOU 2023:6, s. 263.

tillämpningsområde och det uppställs två grundläggande förutsättningar för att lagen ska vara tillämplig. (1) För det första är lagen endast tillämplig på koncernenheter, lagen gäller inte för en enhet som inte ingår i en koncern oavsett hur stor den är. Enligt direktivet spelar det vidare ingen roll om koncernen är en nationell eller internationell koncern. (2) Det andra kravet gäller beloppsgränsen om 750 miljoner euro. Den innebär att enbart de största koncernerna omfattas av regleringen.⁶⁰

3.2.1 Beloppsgränsen

TSL gäller koncerner vars omsättning överstiger 750 miljoner euro.⁶¹ Beloppsgränsen avser de årliga konsoliderade intäkterna enligt koncernredovisningen. Vidare för att beloppsgränsen ska vara uppfylld krävs att de årliga intäkterna uppgår till 750 miljoner euro under minst två av de fyra föregående åren.⁶² Tilläggs-skatten regleras i TSL 1 kap. 3 § och ska börja tillämpas på räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2023.⁶³ Det innebär att tröskelvärdet ska överskridas under två av åren under perioden 2020–2023, om det är 2024 som är prövningsåret.⁶⁴ Med konsoliderade intäkter avses koncernens samlade intäkter och inte summan av intäkterna för varje enskild koncernenhet. Det innebär att intäkter från koncerninterna transaktioner som undantas i koncernredovisningen inte beaktas vid prövningen av beloppsgränsen.⁶⁵ Tillskillnad från koncernens nettoomsättning som avser intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Tar intäkter inom ramen för TSL även i beaktning intäkter från försäljning av inventarier och fastigheter, tjänster, royalties, räntor, premier och andra belopp.⁶⁶ Det är tydligt att genom att utgå från koncernens samlade intäkter att man vill utgå från en mer heltäckande bild över koncernen vid fastställandet av beloppsgränsen.

Enligt OECD:s modellregler är regleringen i euro för att skapa enhetlighet och undvika att länder har olika gränsvärden.⁶⁷ Tröskeln på 750 miljoner euro är vidare hämtad från OECD:s land för land rapportering.⁶⁸ De svenska reglerna om land-för-land rapportering uppgår däremot till 7 miljarder kronor och skiljer sig på grund av de olika eurokurserna när reglerna infördes. Från ett förutsebarhetsperspektiv är det därför enklare med ett fast gränsvärde i kronor. För nuvarande innebär ett gränsvärde i euro att beloppsgränsen kommer fluktuera beroende på kronkursen.⁶⁹ Beloppsgränsen kan därför komma att uppnås under ett år men inte det efterföljande på grund av en svagare kronkurs.

⁶⁰ SOU 2023:6, s. 120.

⁶¹ Regeringskansliet faktapromemoria 2021/22:FPM46, s. 3.

⁶² SOU 2023:6, s. 122.

⁶³ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggs-skatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 92.

⁶⁴ Nilsson, P., *Den nya tilläggs-skatten – för vem och från när?*, s. 661.

⁶⁵ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggs-skatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 93.

⁶⁶ Prop. 2023/24:32 s. 509.

⁶⁷ Nilsson, P., *Den nya tilläggs-skatten - för vem och från när?*, s. 660.

⁶⁸ Regeringskansliet faktapromemoria 2021/22:FPM46, s. 3.

⁶⁹ Nilsson, P., *Den nya tilläggs-skatten – för vem och från när?*, s. 660 f.

Detta leder enligt min mening till svårigheter för koncerner och rättstillämpare att förutse om tilläggsskattereglerna blir tillämpliga. Vad avser svenska företag är det många som upprättar sina koncernredovisningar i svenska kronor. En koncern kan därutöver innehålla koncernenheter som använder sig av andra valutor än kronor eller euro. Mot den bakgrunden föreslog Lagrådet att det borde införas bestämmelser om omräkning.⁷⁰ I enlighet med Lagrådets förslag har frågan om valutaomräkning reglerats i anslutning till varje paragraf där omräkning kan aktualiseras. Avseende beloppsgränsen i TSL 1 kap. 3 § har en bestämmelse om valutaomräkning införts i 1 kap. 4 §. Företag som tillämpar en annan valuta än euro ska numera räkna om sina belopp enligt den genomsnittliga växelkursen för december året före det aktuella räkenskapsåret.⁷¹ Vad avser skyldigheten att upprätta en land för land-rapport spelar det vidare ingen roll att beloppsgränsen för rapporten och tillämpningsområdet för tilläggsskatten skiljer sig. Samtliga koncerner som omfattas av tilläggsskatten kommer att vara skyldiga att upprätta en land för land-rapport på grund av den lägre beloppsgränsen.⁷²

3.2.2 Koncern och koncernenhet

Tilläggsskatten är vidare endast tillämplig på koncernenheter. Fristående enheter som endast är enskilda entiteter och inte tillhör en koncern kommer därför inte att omfattas av regleringen. Däremot omfattas fristående företag med ett fast driftställe i en annan stat.⁷³ En koncernenhet ska förstås som en juridisk person eller en annan juridisk konstruktion som upprättar särskilda räkenskaper. Värt att notera är att fasta driftställen anses vara särskilda enheter. Deras resultat och skatt hänförs därmed till det land där det fasta driftstället är beläget vid ETR-beräkningen. De svenska reglerna om avräkning av utländsk skatt ska även beaktas i den beräkningen.⁷⁴

Det finns därutöver ett antal enheter som är undantagna från regleringen. Dessa enheter är främst sådana som huvudsakligen inte bedriver handel eller näringsverksamhet utan främst ägnar sig åt att bedriva verksamhet av allmänt intresse. Vilka enheter som är undantagna stadgas i TSL 1 kap. 5–8 §§ och artikel 2.3 a i direktivet.⁷⁵ Det går där att utläsa sju undantagna enheter; (1) myndighetsenheter, (2) internationella organisationer, (3) ideella organisationer, (4) investeringsfonder som är moderföretag, (5) fastighetsinvesteringsföretag som är moderföretag, (6) pensionsfonder, (7) investeringsenheter för pensioner.⁷⁶ Även om TSL 1 kap. 3 § 2 st. stadgar att lagen inte ska tillämpas

⁷⁰ Lagrådsremiss – *Tilläggsskatt för företag i stora koncerner*, s. 152.

⁷¹ Prop. 2023/24:32 s. 166.

⁷² Lagrådsremiss – *Tilläggsskatt för företag i stora koncerner*, s. 325.

⁷³ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 93.

⁷⁴ Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och från när?*, s. 662.

⁷⁵ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 93.

⁷⁶ Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och från när?*, s. 662.

på undantagna enheter ska intäkter från dessa enheter däremot ingå vid prövningen av beloppsgränsen. Detta gäller under förutsättning att de undantagna enheterna dels uppfyller kriterierna för att vara enheter och ingår i den aktuella koncernen.⁷⁷

Kravet för att en enhet ska anses ingå i en koncern är specifik för TSL och regleras i TSL 2 kap. 7 §. För att det ska vara en koncern krävs enbart att det förhåller sig om minst två företag, det vill säga ett moder- och ett dotterföretag.⁷⁸ Vidare ska enheten på grund av ägande eller kontroll omfattas av moderföretagets koncernredovisning. Bedömningen görs enligt en allmänt erkända redovisningsstandard eller godkända redovisningsstandard som gäller när moderföretaget upprättar sin koncernredovisning. Enligt K3-regelverket⁷⁹ omfattas enbart företag i koncernredovisningen om moderföretaget äger andelar i dem. Enligt IFRS⁸⁰ är det avgörande om ett företag har kontroll över ett annat företag för att den ska ingå i koncernredovisningen och saknar därmed ett krav på ägande. Mot bakgrund av att koncerndefinitionen enligt TSL är avhängig moderbolagets koncernredovisning finns det idag en skillnad i avgränsningen beroende på vilket regelverket som tillämpas.⁸¹

3.3 Skattskyldighet

Inom ramen för TSL finns det två system för bestämning av vilken koncernenhet eller vilka koncernenheter i en koncern i en medlemsstat som ska vara betalare vid uttag av tilläggsskatt; den internationella tilläggsskatten och den nationella tilläggsskatten. Den internationella tilläggsskatten består både av en huvudregel och en kompletteringsregel.⁸² De regler som hänför sig till den internationella tilläggsskatten benämns i direktivet som inkomstinkluderingsregeln (*income inclusion rule*) (IIR-regeln) och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning (*undertaxed profite rule*) (UTPR-regeln).⁸³ Dessa regler är båda obligatoriska att införa och UTPR-regeln ska tillämpas i den mån IIR-regeln inte är tillräcklig för uttag av skatten.⁸⁴ Direktivet ger även medlemsstaterna möjlighet att införa en nationell tilläggsskatt. Den nationella tilläggsskatten leder till att tilläggsskattebeloppet betalas i den medlemsstat där ett lågbeskattat dotterbolag hör hemma, istället för den stat moderbolaget är belägen i.⁸⁵ I Sverige har vi valt att införa den fakultativa regeln om en nationell tilläggsskatt.⁸⁶

⁷⁷ Prop. 2023/24:32, s. 510.

⁷⁸ Se TSL 2 kap. 7 §.

⁷⁹ Bokföringsnämndens vägledning BFNAR 2016:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3).

⁸⁰ International Financial Reporting Standards.

⁸¹ Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten för vem – och från när?*, s. 659 f. Se även avsnitt 5.4.1.

⁸² Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten för vem – och från när?*, s. 655 f.

⁸³ SOU 2023:6, s. 161.

⁸⁴ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 94.

⁸⁵ SOU 2023:6 s. 181.

⁸⁶ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 94.

3.3.1 Inkomstinkluderingsregeln (IIR-regeln)

I direktivets artikel 5–8 anges vilka moderenheter som är skattskyldiga enligt IIR-regeln och den har även företrädare framför kompletteringsregeln.⁸⁷ I TSL återfinns motsvarigheten till IIR-regeln i 6 kap. 3 §. Denna benämning är något missvisande eftersom regeln aktualiseras först om tillämpningen av den nationella tilläggsskatten inte leder till att samtliga tilläggsskattebelopp i koncernen tas ut i sin helhet. Det är först då en moderenhet eller en mellanliggande moderenhet kan tillgripa IIR-regeln.⁸⁸ Skattskyldighet enligt IIR-regeln gäller för koncernenheter som är moderbolag.⁸⁹ Genom IIR-regeln ska moderbolaget ta upp sin andel av inkomsterna hos sina lågbeskattade dotterbolag som har hemvist i lågbeskattade länder med en effektiv skatt under 15 procent och tilläggsbeskatta dessa inkomster upp till miniminivån. Landet där moderbolaget hör hemma ges därmed en beskattningsrätt i de fall andra länder inte utövat sin primära beskattningsrätt.⁹⁰ IIR-regeln baseras på bosättningslandet, vilket innebär att moderbolagets hemvistland tar ut tilläggsskatt på inkomsten från moderbolagets lågbeskattade dotterbolag. Genom det upphävs därmed effekten av de skatteincitament som erbjuds av jurisdiktioner där dessa dotterbolag är etablerade och verkar. Kort innebär regeln att moderbolaget betalar tilläggsskatt som hänförs till andra lågbeskattade enheter i koncernen som moderbolaget har en direkt eller indirekt ägarandel i.⁹¹ Referensen till ägarintresse i TSL 6 kap. 4 § syftar till att ge uttryck för den tidigare nämnda *top-down approach* vilken är en grundprincip i tilläggsbeskattningen. Det har således ingen betydelse hur stor ägarandel moderbolaget har i den lågbeskattade koncernenheten för att tillämpa IIR-regeln. Det väsentliga är att den uppfyller kraven för att vara en koncernenhet. Moderbolaget ska däremot betala en så stor andel av tilläggsskattebeloppet som motsvarar dess direkta eller indirekta ägarintresse i den lågbeskattade koncernenhetens justerade vinst. Hur denna andel ska beräknas framgår av 6 kap. 4 § 2 st. och 9 § TSL.⁹²

IIR-regeln kan anses fungera som en form av CFC-beskattning. Skillnaden är däremot att skatten endast tas ut på lågbeskattade enheters inkomster upp till miniminivån och inte på hela beskattningsunderlaget. Beskattningen baseras därutöver på justerade siffror i koncernredovisningen och inte på en omräkning av utländska företagens resultat enligt svenska skatteregler. Vidare i linje med den uttalade *top-down approach* sker beskattningen av lågbeskattade inkomster högst upp i ägarkedjan för att undvika dubbelbeskattning inom en koncern. Det innebär även att om

⁸⁷ Prop. 2023/24:32 s. 290.

⁸⁸ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 95.

⁸⁹ Prop. 2023/24:32 s. 290.

⁹⁰ Ahlstedt, J., *BEPS 2.0 med fokus på Pillar two*, s. 113 f.

⁹¹ De Broe, L., Massant M., *Are the OECD/G20 Pillar Two GloBE-Rules complaint with the fundamental freedoms*, s. 88.

⁹² Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 121 f.

moderbolagets hemvistland inte har infört IIR-regeln tillfaller beskattningsrätten staten där dess direktägda dotterbolag hör hemma.⁹³

3.3.2 Kompletteringsregeln (UTPR-regeln)

Kompletteringsregeln fungerar som en säkerhetsåtgärd till huvudregeln (IIR). Den fungerar genom att förse länder med en möjlighet att förneka avdrag eller införa en källbaserad skatt för betalning till en närstående part om ETR inte uppgår till mininivån i ett land där en koncernenhet är belägen.⁹⁴ Kompletteringsregeln tillkom som en lösning för de fall en stat inte lyckades införa IIR-regeln. I de fallen skulle de stater där ett moderbolags koncernenheter är belägna i istället tillåtas att ta ut tilläggsskatten.⁹⁵

Enligt direktivets artikel 12.1 och 13.1 tillämpas kompletteringsregeln när huvudregeln inte leder till att tilläggsskatt betalas fullt ut. Detta kan vara fallet när moderbolaget hör hemma i ett tredje land som inte tillämpar en huvudregel avseende lågbeskattade koncernenheter i den egna staten eller när moderbolaget är en undantagen enhet. Kompletteringsregeln tillämpas vidare endast på svenska koncernenheter i internationella koncerner där moderbolaget inte är svenskt. Koncernenheten behöver därutöver inte vara moderbolag för att vara skattskyldig enligt kompletteringsregeln.⁹⁶ I TSL återfinns kompletteringsregeln i 6 kap. 9 §. Tilläggsskatten enligt kompletteringsregeln beräknas genom att koncernens samtliga tilläggsskattebelopp läggs samman i en pott. För att bibehålla prioriteringsordningen mellan kompletteringsregeln och huvudregeln ska avräkning medges för tilläggsskatt som tagits ut med stöd av huvudregeln. Tilläggsskatten enligt kompletteringsregeln ska därefter allokeras till stater där koncernen bedriver verksamhet enligt en formel baserad på värdet för materiella tillgångar och antalet anställda i de olika staterna.⁹⁷ De länder som implementerat kompletteringsregel och således har rätt att ta del av potten får själva välja hur de vill ta ut tilläggsskattebeloppet genom att neka avdrag, öka den skattepliktiga inkomsten eller ta ut en ny skatt av koncernenheten.⁹⁸ Viktigt att beakta i sammanhanget är att kompletteringsregeln är förenad med en förenklingsregel som innebär att regeln inte ska tillämpas för vissa mindre koncerner under ett antal år från det att en koncern börjar omfattas av tilläggsskatten.⁹⁹

⁹³ Ahlstedt, J., *BEPS 2.0 med fokus på Pillar two*, s. 113.

⁹⁴ De Broe, L., Massant M., *Are the OECD/G20 Pillar Two GloBE-Rules complaint with the fundamental freedoms*, s. 88.

⁹⁵ Ahlstedt, J., *BEPS 2.0 med fokus på Pillar two*, s. 114.

⁹⁶ SOU 2023:6 s. 167 f.

⁹⁷ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 95 f.

⁹⁸ Ahlstedt, J., *BEPS 2.0 med fokus på Pillar two*, s. 114. Se nedan avsnitt 3.5.4

⁹⁹ Se nedan avsnitt 3.5.4.

3.3.3 Kvalificerad nationell tilläggsskatt (QDMTR)

I direktivets artikel 11.1 ges medlemsstaterna möjlighet att införa en nationell tilläggsskatt, vilken saknar motsvarighet i modellreglerna. En sådan skatt ska beräknas och betalas på överskjutande vinst för alla lågbeskattade koncernenheter som enligt direktivet hör hemma i den medlemsstat som infört skatten. Syftet med en nationell tilläggsskatt är att tilläggsskattebeloppet tas ut i den medlemsstat där den lågbeskattade enheten hör hemma. Den nationella tilläggsskatten ger därmed den stat i vilken enheten är belägen företräde till skatteintäkterna från tilläggsbeskattningen.¹⁰⁰ Inom unionen gäller därmed att någon internationell tilläggsskatt inte ska tas ut om tilläggsskatten redan har beräknats enligt den nationella tilläggsskatten.¹⁰¹ Det är därför något missvisande att benämna IIR-regeln som huvudregeln eftersom den först aktualiseras om tillämpningen av den nationella tilläggsskatten inte leder till att samtliga tilläggsskattebelopp i koncernen tas ut i sin helhet.¹⁰² Syftet med regeln är naturligtvis att varje stat ska ges möjlighet att hävda sin beskattningsrätt.¹⁰³ Det innebär att en enhet som är en del av en koncern som omfattas av regelverkets tillämpningsområde själv betalar sin andel av tilläggsskatten i Sverige. Skatten beräknas däremot gemensamt för koncernens samtliga enheter i Sverige och fördelas på dem proportionellt enligt regelverket.¹⁰⁴

Den nationella tilläggsskatten beräknas på motsvarande sätt som för den internationella tilläggsskatten. I direktivet ges även lågbeskattade koncernenheter möjligheten att beräkna ETR enligt en annan redovisningsstandard än den som används i moderbolagets redovisning. Inom ramen för TSL har dessutom en förenklingsregel föreslagits som innebär att om den nationella tilläggsskatten beräknas enligt den redovisningsstandard som används i koncernredovisningen ska moderbolaget endast göra en ETR-beräkning. OECD har nu föreslagit en liknande förenklingsregel, men uppställer därutöver vissa krav på hur den kvalificerade nationella tilläggsskatten ska utformas, vilket vi har anledning att återkomma till i nedan framställning. Fördelen med denna förenklingsregel som kopplar till den nationella tilläggsskatten är att koncerner inte kommer behöva göra dubbla ETR-beräkningar, det vill säga två olika ETR-beräkning för respektive tilläggsskatt.¹⁰⁵

3.4 Beräkning av tilläggsskatten

Vad avser tilläggsskatten beräknas den utifrån ett särskilt underlag och skiljer sig således från vad som gäller för det sedvanliga bolagsskattesystemet som vilar på principen om överbeskattning. Som ovan

¹⁰⁰ Prop. 2023/24:32 s. 283.

¹⁰¹ Annelund, E., m.fl., *Implementering av minimibeskattningsdirektivet i Sverige: "lagen om tilläggsskatt"*, s. 115.

¹⁰² Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 95.

¹⁰³ Annelund, E., m.fl., *Implementering av minimibeskattningsdirektivet i Sverige: "lagen om tilläggsskatt"*, s. 115.

¹⁰⁴ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 94 f.

¹⁰⁵ Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten - för vem och från när?*, s. 671 f. Se även avsnitt 5.4.

nämnt tas tilläggs-skatt ut i det fall koncernenheterna i ett land är lågbeskattade, det vill säga om deras ETR understiger 15 procent. Beräkningen av den effektiva skattesatsen grundar sig på koncernenheternas redovisade resultat enligt årsredovisningen omräknat enligt de principer som tillämpas i koncernredovisningen. Detta underlag som även benämns som GloBE-bokslutet är därefter föremål för skattemässiga justeringar enligt TSL. Det redovisade resultatet ska bland annat justeras för aktuell och uppskjuten skatt, vissa skattefria utdelningar och omvärderingar. Detta kommer i sin tur utgöra nämnaren i beräkningen. Därvid ska i täljaren den totala skattekostnaden beräknas och i det inkluderas både aktuell och uppskjuten skatt. Det är sedan skillnaden mellan kvoten av dessa och minimiskattesatsen som avgör om koncernenheterna i ett land är lågbeskattade.¹⁰⁶

Tilläggs-skattebeloppet som koncerner ska betala om koncernens sammantagna verksamhet i ett land är lågbeskattad beräknas därmed för varje land för sig. Detta sker i två steg, först på bolagsnivå och sedan på landnivå. Först läggs koncernenheternas justerade resultat och justerade skattekostnad samman och den effektiva skattesatsen beräknas för att avgöra om koncernenheterna i staten är lågbeskattade. I det fall koncernenheternas effektiva skattesats understiger 15 procent ska ett tilläggs-skattebelopp beräknas för staten. Den beräknas i sin tur genom att den överskjutande vinsten multipliceras med skillnaden mellan minimiskattesatsen och den effektiva skattesatsen. Tilläggs-skattebeloppet fördelas sedan ut på de skattskyldiga enheterna vilket bestäms i enlighet med de tidigare nämnda reglerna.¹⁰⁷ Enligt direktivet och TSL ska dock ett moderbolag själv betala tilläggs-skatten om den är lågbeskattad.¹⁰⁸

Beräkningarna kräver en sammanställning av flera olika underlag vilket i sin tur ställer stora krav på koncernernas administrativa system. Som vi nedan kommer att diskutera innebär de tillgängliga safe harbour-reglerna att beräkningarna kan göras på ett förenklat sätt utifrån i princip redan befintliga uppgifter.¹⁰⁹

3.5 Safe harbours (infasnings – och förenklingsregeln)

Under de tre inledande åren från TSL:s införande ska en tillfällig förenklingsregel tillämpas. Den gäller därmed från det räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2023 och som längst fram till den 30 juni 2028. Räkenskapsår som börjar efter 31 december 2026 omfattas därför inte.¹¹⁰ Tidsgränsen syftar till att underlätta för koncerner som omfattas av den tillfälliga förenklingsregeln att uppfylla sina skyldigheter under de inledande åren från tilläggs-skattens införande och minska den administrativa

¹⁰⁶ Nilsson, P., *Den nya tilläggs-skatten - för vem och från när?*, s. 657 f.

¹⁰⁷ Annelund, E., m.fl., *Implementering av minimibeskattningsdirektivet i Sverige: "Lagen om tilläggs-skatt"*, s. 110.

¹⁰⁸ Nilsson, P., *Den nya tilläggs-skatten - för vem och från när?*, s. 658.

¹⁰⁹ Nilsson, P., *Den nya tilläggs-skatten - för vem och från när?*, s. 658.

¹¹⁰ Prop. 2023/24:32 s. 346.

bördan.¹¹¹ I direktivets artikel 32 stadgas att medlemsstaterna ska införa de internationellt överenskomna förenklingsreglerna, så kallade safe harbour-regler. Dessa regler är tänkta som en tillfällig åtgärd för att undanta vissa koncernenheter som hör hemma i lågriskjurisdiktioner från tilläggsskattereglerna. Förenklingsregeln kommer att bestå av tre alternativa tester, vilka presenteras här nedan. De koncernenheter i en stat som uppfyller ett eller flera av testerna kommer inte behöva göra en fullständig beräkning av ett eventuellt tilläggsskattebelopp vilket sätts ner till noll.¹¹² Reglerna har vidare implementerats i TSL 8 kap.

För att uppnå syftet om ett förenklat förfarande för bedömningen om tilläggsskatt ska betalas kommer samtliga tester till viss del utgå från företagets redovisning, men i huvudsak kommer data i de kvalificerade land-för-land-rapporterna att användas. Det är information som finns tillgängligt hos koncerner som omfattas av reglerna och som redan inges till Skatteverket enligt SFL 33 a kap. I den kvalificerade land-för-land-rapporterna återfinns de poster som behövs för att fastställa om kraven för den tillfälliga förenklingsregeln är uppfylld. Däremot är det enbart internationella koncerner som upprättar sådana rapporter varför den tillfälliga förenklingsregeln enbart kommer gälla för sådana koncerner. Som tidigare redogjorts för kommer även nationella koncerner att omfattas av tilläggsskattereglerna på grund av EU-rättsliga skäl. Nationella koncerner kommer däremot inte att omfattas av förenklingsregeln eftersom artikel 32 i direktivet enbart tillåter att internationellt överenskomna förenklingsregler används. I förarbetena motiveras detta med att endast internationella koncerner beaktades vid utformningen av modellreglerna och därmed har det inte tagits fram någon förenklingsregel för nationella koncerner.¹¹³ Värt att notera är att den internationella överenskommelsen om safe harbours även ger möjlighet att införa en permanent förenklingsregel, men med hänvisning till att fortsatt arbete behövs i frågan kommer därför ingen sådan regel att införas i svensk rätt för tillfället.¹¹⁴

De koncerner som väljer att inte tillämpa den tillfälliga förenklingsregeln för en stat får ingen möjlighet att göra det för ett senare år i den staten även om detta sker under övergångsperioden. Det innebär att en fullständig ETR-beräkning även måste göras för resterande år. Vidare om koncernenheterna i en stat inte uppfyller någon av de tre testerna under något år kan reglerna inte heller tillämpas senare år i enlighet med principen om en gång ute alltid ute. Principen förhindrar däremot inte en koncern som bildar ett bolag i en ny stat där förenklingsregeln inte har tillämpats under tidigare år från att användas.¹¹⁵ Vidare medför den tillfälliga förenklingsregeln en lättnad i

¹¹¹ Prop. 2023/24:32 s. 349.

¹¹² Prop. 2023/24:32 s. 348.

¹¹³ Prop. 2023/24:32 s. 350. Se även avsnitt 2.2.1.

¹¹⁴ Prop. 2023/24:32 s. 351.

¹¹⁵ Prop. 2023/24:32 s. 367.

rapporteringen eftersom koncerner inte behöver lämna fler uppgifter än de som krävs för att avgöra om den tillfälliga förenklingsregeln är uppfylld.¹¹⁶ Det är dock inte en egentlig befrielse från rapporteringsskyldigheten, men innebär ändå en viss lättnad eftersom fullständiga uppgifter inte behöver anges i rapporteringen.¹¹⁷

3.5.1 De minimis-testet

Det första testet, även kallat de minimis-testet återfinns i TSL 8 kap. 3 § och innebär att koncernenheterna i en stat måste visa att de har intäkter och vinster under ett visst tröskelvärde för att omfattas av den tillfälliga förenklingsregeln. Koncernenhetens totala intäkter i en stat ska vara lägre än 10 miljoner euro och den totala vinsten före inkomstskatt lägre än 1 miljon euro. En koncernenhet som innehas till försäljning redovisas inte i den kvalificerade land för land-rapporten. Dess intäkter och vinster ska däremot ändå ingå i bedömningen.¹¹⁸

Testet syftar till att fastställa om en koncern har begränsad verksamhet i en stat. Risker för skattebortfall ur ett beloppsmässigt perspektiv anses därför som liten eftersom det förhåller sig om mindre verksamheter.¹¹⁹ Enligt min mening förefaller det som en rimlig avvägning att undanta mindre verksamheter som förmodligen är i början av sin internationella verksamhet. Vilket även sammanfaller väl med den tillfälliga förenklingsregelns syfte om ett förenklat förfarande. Det är även särskilt angeläget när det förhåller sig om mindre bolag vilka medför minimala risker för skattebortfall.

3.5.2 Förenklat ETR-test

Det andra testet i den tillfälliga förenklingsregeln regleras i TSL 8 kap. 4 § och bygger på att koncernenheterna i en stat har en effektiv skattesats som är lika med eller större än särskilt fastslagna procentsatser under övergångsperioden. Procentsatserna ökar för varje räkenskapsår under perioden 2024–2026 från 15–17 procent. Det förenklade ETR-testet måste överstiga den procentsats som anges för varje innevarande år som räkenskapsåret börjar. Det innebär att koncernenheter som har förkortade eller förlängda räkenskapsår omfattas av bestämmelsen.¹²⁰ Eftersom det förhåller sig om en förenklad beräkning kan den effektiva skattesatsen bli högre än vid tillämpning av de allmänna beräkningsreglerna i TSL vilket motiverar en successivt ökande procentsats.¹²¹ Härvid har det skett en avvägning mellan en förenklad beräkning och en korrekt ETR-beräkning.¹²² Som tidigare stadgat

¹¹⁶ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggs-skatt - den nya skatten för företag i stora koncerner (del 1)*, s. 115 f. Se även Prop. 2023/24:32 s. 390.

¹¹⁷ Nilsson, P., *Den nya tilläggs-skatt - för vem och från när?*, s. 664.

¹¹⁸ Prop. 2023/24:32, s. 641 f.

¹¹⁹ Nilsson, P., *Den nya tilläggs-skatten - för vem och från när?*, s. 664.

¹²⁰ Prop. 2023/24:32 s. 642.

¹²¹ Lagrådsremiss – *Tilläggs-skatt för företag i stora koncerner*, s. 322 f.

¹²² Nilsson, P., *Den nya tilläggs-skatten - för vem och från när?*, s. 665.

är tilläggsskattereglerna komplicerade och därför har det ansetts nödvändigt med en förenkling under tiden som koncernernas erfarenhet av att tillämpa de nya reglerna ökar.¹²³ Det innebär däremot att resultatet kan vara missvisande tillskillnad från en beräkning som görs enligt de allmänna tilläggsskattereglerna. Det beror på att vissa justeringar som görs vid tillämpning av de allmänna reglerna kan skilja sig från vad som redovisas i land för land-rapporten, som exempel vissa pensionskostnader och kapitalvinster. Detta kan resultera i att den förenklade ETR-beräkningen understiger 15 procent vilket medför att koncernenheterna måste göra en fullständig ETR-beräkning förutsatt att ingen av de andra testerna klaras.¹²⁴

Vidare ska den effektiva skattesatsen enligt ETR-testet beräknas genom att koncernenheterna i en stat dividerar enheternas skattekostnad med deras resultat före skatt. Koncernenheternas resultat före skatt framgår av koncernens kvalificerade land för land-rapport. Skattekostnaden ska däremot redovisas i koncernens kvalificerade finansiella rapporter.¹²⁵ Detta anses bero på att uppskjuten skatt inte redovisas i land för land-rapporten utan enbart den aktuella skatten framgår. För att uppnå en heltäckande bild av koncernens skattesituation behöver därmed ytterligare skatteuppgifter hämtas från kvalificerade finansiella rapporter.¹²⁶ Med skattekostnad avses sådan skattekostnad som redovisas i koncernens kvalificerade finansiella rapporter efter avräkning av eventuella skatter som inte är medräknade skatter enligt TSL 3 kap. 25 § och skatter som hänför sig till en osäker skattesituation.¹²⁷

Det finns tre kvalificerade finansiella rapporter som koncernenheterna kan använda vilka framgår av TSL 8 kap. 6 §; (1) de räkenskaper som används vid upprättande av moderföretagets koncernredovisning, vilket som ovan nämnt kan vara IFRS eller K3-regelverket, (2) koncernenhetens årsredovisning förutsatt att den upprättas i enlighet med en allmänt godkänd redovisningssed eller en godkänd redovisningsstandard, det vill säga de redovisningsstandarder nämnda i ovan punkt samt de redovisningsstandarder som är godkända i den stat koncernenheten hör hemma, och (3) de räkenskaper koncernenheten använder vid rapporteringen till land för land-rapporten om koncernenheten inte omfattas av moderföretagets koncernredovisning på grund av sin ringa storlek eller av väsentlighetsskäl. Det har vidare angetts att koncerner måste upprätta land för land-rapporten utifrån de kvalificerade finansiella rapporter som nämns ovan för att säkerställa att kvalitén på datan är tillräckligt hög.¹²⁸

Enligt min mening förefaller syftet med detta upplägg vara att båda rapporterna upprättas enligt samma redovisningsstandard och principer. De uppgifter som presenteras i rapporterna kommer ligga

¹²³ Lagrådsremiss – *Tilläggsskatt för företag i stora koncerner*, s. 323.

¹²⁴ Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och från när?*, s. 665.

¹²⁵ Prop. 2023/24:32 s. 354.

¹²⁶ Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och från när?*, s. 665.

¹²⁷ Prop. 2023/24:32 s. 354.

¹²⁸ Lagrådsremiss – *Tilläggsskatt för företag i stora koncerner*, s. 323.

till grund för beräkningen av ETR:n på motsatt sida av bråkstrecket och därför är det viktigt att båda upprättas på ett enhetligt sätt för att undvika större diskrepanser. Detta uppmärksammades även hos Lagrådet som anförde att även om underlaget till land för land-rapporten ska bestå av kvalificerade finansiella rapporter kan det fortfarande finnas betydande skillnader i beräkningen än om de allmänna tilläggsskattereglerna hade använts. De anförde vidare att i detta sammanhang är dock betydelsen av att den tillfälliga förenklingsregeln är tydlig och baserad på redan existerande uppgifter större än de eventuella skillnaderna.¹²⁹

Utifrån lagtextens ordalydelse verkar en koncernenhet kunna välja att tillämpa antingen första eller andra punkten. Det synes därutöver inte finnas något krav på konsekvent användning av samma redovisningsstandard genom åren eller att alla enheter i en stat ska utgå från samma punkt i bestämmelsen. Ett stort handlingsutrymme har därmed getts till koncernenheterna. En sådan ordning kan möjliggöra för enheter i en stat att välja den redovisningsstandard som ger högst ETR.¹³⁰ Även om det tidigare har uttalats att förenklingsregeln leder till lägre precision än om en fullständig beräkning hade använts anses den ändock vara motiverad.¹³¹ En tillämpning som leder till att enheter fritt kan välja mellan regelverk som leder till det mest fördelaktiga resultatet synes enligt min mening ligga utanför motivet för den tillfälliga förenklingsregeln. Enligt professor Peter Nilsson hade en mer relevant beräkning varit den där skattebeloppet beräknas utifrån samma standard som används i land för land-rapporten.¹³² Sålunda hade ambitionen av ett förenklat förfarande upprätthållits samtidigt som att risken för att enheter godtyckligt byter redovisningsstandarder minimerats. Tilläggas kan är att en föreskrift som förbjuder tillämpningen av olika redovisningsstandarder under övergångsperioden även hade uppnått samma resultat. Däremot kan ett byte av redovisningsstandard föräledas av andra icke-fiskala skäl varför en sådan föreskrift hade varit alltför betungande.

En annan fråga som kan uppstå är om en koncern har fasta driftställen i en stat som tillämpar den förenklade ETR-beräkningen. I land för land-rapporten hänförs ett fast driftställes vinst till det land där den hör hemma. När sedan skattekostnaden ska beräknas utifrån de enskilda enheternas redovisning kommer skatten som redovisas i det fasta driftställets redovisning att hänföras till staten där den är belägen. Ifall det fasta driftstället anses lågbeskattat kan detta inte läkas genom att skatten som redovisas hos moderbolaget till viss del allokeras till det fasta driftstället vid en beräkning enligt den tillfälliga förenklingsregeln.¹³³ Detta frångår enligt min mening syftet med tilläggsskattereglerna om att säkerställa en global minimibeskattnings. Genom detta upplägg är risken för att koncerner som

¹²⁹ Lagrådsremiss – *Tilläggsskatt för företag i stora koncerner*, s. 323.

¹³⁰ Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och från när?*, s. 666.

¹³¹ OECD, *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, s. 7. Se även Lagrådsremiss – *Tilläggsskatt för företag i stora koncerner*, s. 322 f.

¹³² Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och när?*, s. 666.

¹³³ Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och när?*, s. 666.

har lågbeskattade fasta driftställen blir beskattade över miniminivån eftersom de inte kan allokera skatt som hänför sig till det fasta driftstället vid en beräkning enligt den tillfälliga förenklingsregeln.

Som ovan stadgat avser skattekostnaden medräknade skatter, det vill säga den skatt som avser koncernenheterens intäkter eller vinster. Detta öppnar upp för en tolkning om att viss allokering ska kunna göras. En sådan fördelning hade även enligt Nilsson varit mer materiellt korrekt. Vad avser beräkningen enligt de allmänna tilläggsskattereglerna kan en sådan allokering göras men av förenklingskäl gäller detsamma inte för den tillfälliga förenklingsregeln. Därmed uppstår en risk att ETR blir missvisande för både det fasta driftstället och dess moderbolag.¹³⁴

3.5.3 Routine profit – test (substansregeln)

Det sista testet i den tillfälliga förenklingsregeln stadgas i TSL 8 kap. 5 § och har som övriga tester sin grund i artikel 32 i direktivet. För att uppfylla testet behöver koncernenheterna i en stat visa att de inte har en vinst som överstiger ett visst substansbelopp. Substansbeloppet beräknas enligt TSL 5 kap. 2–10 §§ utifrån uppgifterna i koncernens kvalificerade land för land-rapport.¹³⁵ Syftet med routine profit-testet är att jämföra ett substansbelopp med koncernenheternas resultat före inkomstskatt i en stat. Understiger eller motsvarar substansbeloppet koncernenheternas resultat innebär det att endast en liten vinst kan uppstå i en sådan stat och därmed kan koncernenheterna i den staten tillämpa förenklingsregeln.¹³⁶ Detta eftersom en koncern som har omfattande reell och substantiell verksamhet i ett land anses ha låg risk för att vara underbeskattad. Substansbeloppet innehåller två parametrar dels 5 procent av personalkostnaderna och 5 procent av balansvärdet på materiella anläggningstillgångar.¹³⁷ I artikel 48 i direktivet stadgas däremot att högre procentsatser än 5 procent ska användas för lönekostnader och materiella anläggningstillgångar under en period om 9 år vad avser beräkningen av substansbeloppet. Procentsatserna framgår av två tabeller i artikel 48 och i övergångsbestämmelserna till TSL vilka stadgar att 9,8 procent ska gälla för personalkostnader och 7,8 procent för materiella anläggningstillgångar under beskattningsår 2024 med en fallande procentsats fram till år 2033 varefter värdet om 5 procent gäller. Detta gäller oavsett vilket beskattningsår som koncernen för första gången omfattas av TSL.¹³⁸ Ifråga om ett nollresultat eller förlust för koncernenheter i en stat kommer testet alltid att anses uppfyllt eftersom det då inte kommer förhålla sig om några inkomster som överstiger substansbeloppet. Under dessa omständigheter kommer det därför inte att vara nödvändigt för koncernen att räkna ut substansbeloppet.¹³⁹

¹³⁴ Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och när?*, s. 666 f.

¹³⁵ Prop. 2023/24:32 s. 643.

¹³⁶ Prop. 2023/24:32 s. 356.

¹³⁷ Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och när?*, s. 667. Se även prop. 2023/24:32 s. 356 f.

¹³⁸ Prop. 2023/24:32 s. 487.

¹³⁹ Prop. 2023/24:32 s. 356.

Anledningen till att personalkostnader och materiella anläggningstillgångar används för beräkning av substansundantaget är som ovan stadgat på grund av att sådana enheter i allmänhet förväntas vara mindre rörliga tillskillnad från verksamheter med immateriella tillgångar där risken för skattebaseroering och vinstförflyttning anses större. Genom att använda dessa två parametrar anføres det vidare att tilläggsskattereglerna blir mer inriktade på överskottsintäkter från verksamheter med immateriella tillgångar.¹⁴⁰ Enligt min mening är detta även i linje med modellreglerna och BEPS-projektets syfte att komma underfund med de skattemässiga utmaningarna som följer av den digitala ekonomin. Det är därför ändamålsenligt att erbjuda koncerner vars verksamhet löper en lägre risk för skatteundandraganden en tillfällig förenklingsregel.

3.5.4 Infasningsregeln

I inledningen har det etablerats att nationella koncerner inte omfattas av den tillfälliga förenklingsregeln eftersom dessa inte beaktades vid utformningen av safe harbour-reglerna. Mot bakgrund av att artikel 32 i direktivet endast tillåter implementeringen av internationellt förankrade förenklingsregler har det inte ansetts möjligt att genomföra en sådan regel även för nationella koncerner.¹⁴¹ Detta har bemötts med kritik från remissinstanser som menar att nationella koncerner i andra fall kommer omfattas av olikbehandling i förhållande till internationella koncerner och att en förenklingsregel även är angelägen för nationella koncerner.¹⁴² Regeringen anför i sin tur att det saknas stöd i både direktivet och den internationella överenskommelsen om safe harbours att basera beräkningen enligt den tillfälliga förenklingsregeln på annat än land för land-rapporten vilken det idag saknas skyldighet samt möjlighet för nationella koncerner att upprätta enligt lag. Viktigt att framhålla i sammanhanget är att den tillfälliga förenklingsregeln tidigast kommer att ha betydelse inom 18 månader från utgången av det beskattningsår rapporten avser, det vill säga tidigast när den första tilläggsskatterapporten ska lämnas. Därutöver är det internationella arbetet inte avslutat och det kommer därför vara nödvändigt att återkomma med ytterligare lagstiftning. Det finns därmed anledning att tro att förslag om förenklingsregler för nationella koncerner kan komma framöver.¹⁴³ Den främsta anledningen till att ingen förenklingsregel har införts torde dock vara på grund av nationella koncerner redan omfattas av en infasningsregel. Det innebär att nationella koncerners tilläggsskatt ska sättas ned till noll under de fem första åren från att de omfattas av TSL.¹⁴⁴

¹⁴⁰ Lagrådsremiss – *Tilläggsskatt för företag i stora koncerner*, s. 229.

¹⁴¹ Se avsnitt 3.5.

¹⁴² Prop. 2023/24:32 s. 346.

¹⁴³ Prop. 2023/24:32 s. 350 f.

¹⁴⁴ Prop. 2023/24:32 s. 603.

Infasningsregeln återfinns i TSL 6 kap. 16–18 §§ och har sin motsvarighet i artikel 49 i direktivet.¹⁴⁵ Bestämmelsen är tillämplig på såväl internationella som nationella koncerner. Vad avser internationella koncerner är den tillämplig när koncernen befinner sig i sin inledande fas av internationell verksamhet. Detta för att bemöta koncernen i utvecklingen av sin gränsöverskridande verksamhet.¹⁴⁶ Regeln gäller däremot endast i fem år och innebär att kompletterande tilläggsskatt inte ska tas ut.¹⁴⁷ För att regeln ska vara tillämplig förutsätter den även att koncernen inte har koncernenheter i mer än sex länder och att det sammanlagda redovisade värdet av materiella anläggningstillgångar förutom i referensstaten inte överstiger ett belopp om 50 miljoner euro. Det saknas vidare betydelse om koncernenheterna är belägna i olika länder under femårsperioden. Enligt Nilsson torde en koncern som inte uppfyller villkoren under ett år ändå kunna tillämpa regeln nästkommande år om villkoren åter är uppfyllda, förutsatt att femårsperioden inte löpt ut.¹⁴⁸ Enligt min mening är en sådan tolkning oförenlig med syftet om att tillåta en lättnad under en femårsperiod och även inkonsekvent med övrig systematik i lagen och särskilt med principen om ”en gång ute alltid ute” vilket gäller för övriga förenklingsregler. Det följer däremot av ordalydelsen i TSL 6 kap. 16 § 1 st. att tilläggsskatten ska sättas ner till noll under de första fem åren av koncernens inledande fas av internationell verksamhet enligt 18 §. Däri stadgas enbart förutsättningarna för att en koncern ska anses vara i sin inledande fas av internationell verksamhet och med det kan förstås att så länge villkoren är uppfyllda i högst fem år så gäller infasningsregeln. Infasningsregeln har vidare sin utgångspunkt i artikel 9.3 i modellreglerna och i kommentaren till modellreglerna exemplifieras detta förhållande. Det anförs att femårsperioden löper från det år koncernen först träffas av tilläggsskattereglerna. En koncern som träffas av tilläggsskattereglerna först den 1 januari 2025, kommer inte kunna dra nytta av infasningsregeln för något beskattningsår efter den 31 december 2029.¹⁴⁹ Det innebär att infasningsregeln är avsedd till att endast tillämpas under en sammanhängande period om fem år. Uppfyller koncernen inte villkoren under ett av åren kommer den vara skyldig att erlagga tilläggsskatt för det året. Infasningsregeln är däremot åter tillämplig om villkoren åter är uppfyllda inom femårsperioden från när koncernen först kunde tillämpa infasningsregeln. Förhållandet mellan kommentaren och TSL är dock relativt komplicerad, vilket behandlas närmare under nedanstående avsnitt.¹⁵⁰ Därmed kvarstår för tillfället möjligheten att ansluta sig till en tolkning om att femårsperioden kan återupptas.

¹⁴⁵ Prop. 2023/24:32 s. 601.

¹⁴⁶ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 115.

¹⁴⁷ Prop. 2023/24:32 s. 309.

¹⁴⁸ Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och när?*, s. 668. Jfr. även med Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt - den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 117 som vidhåller ett liknande resonemang som Nilsson.

¹⁴⁹ OECD, *Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, s. 191.

¹⁵⁰ Se kap. 4.

Effekten av infasningsregeln för internationella koncerner med ett svenskt moderbolag är att den svenska nationella tilläggsskatten ska sättas ned till noll för moderbolaget och dess koncernenheter som är belägna i Sverige. Regeln innebär även att den kompletterande tilläggsskatten ska sättas ned till noll för svenska koncernenheter med ett moderföretag hemmahörande i ett tredje land.¹⁵¹ Eftersom tilläggsskatten enbart ska sättas ner till noll för det svenska moderbolaget och dess svenska koncernenheter innebär det att enheter belägna i andra länder fortfarande kommer att behöva betala tilläggsskatt. Det innebär i sin tur att en internationell koncern fortfarande kommer behöva göra en ETR-beräkning för de övriga enheterna, om inte de träffas av någon safe harbour-regel.¹⁵²

En nationell koncern kan däremot tillämpa infasningsregeln de första fem åren som koncernen omfattas av TSL. Det innebär att först när koncernen överskrider beloppsgränsen för tillämpligheten av TSL kommer eventuell tilläggsskatt att sättas ner till noll. Vidare gäller inte heller gränsvärdet för anläggningstillgångar på nationella koncerner.¹⁵³ Noterbart är dock att lagtexten inte definierar vad som avses med en nationell respektive internationell koncern. Handelsbolag och andra delägarbeskattade enheter klassificeras som statslösa enheter. Det kan medföra att en nationell koncern som konsoliderar någon av dessa enheter i sin koncernredovisning anses vara en internationell koncern. Det framgår däremot varken i förarbetena eller direktivet att statslösa enheter i en nationell koncern skulle resultera i att den blir en internationell koncern. Enligt Nilsson innebär detta att infasningsregeln fortfarande kan tillämpas på nationella koncerner trots ett innehav av statslösa enheter.¹⁵⁴

Härvid kan det konstateras att remissinstansernas farhågor om att nationella koncerner saknar förenklingsregler inte är ett brådskande problem, åtminstone under den period infasningsregeln är tillämplig. För nuvarande synes däremot att internationella koncerner har den mindre gynnade positionen. Vad gäller ett moderbolags utländska koncernenheter är de fortfarande skyldiga att göra en fullständig ETR-beräkning för att säkerställa att de beskattas över miniminivån. Därutöver är infasningsregeln endast tillämplig på den kompletterande tilläggsskatten vilket innebär att en svensk koncernenhet fortfarande kommer behöva betala tilläggsskatt enligt huvudregeln om koncernenheterna i utlandet beskattas under miniminivån. Det är därmed enligt min mening inte en fråga om olikbehandling gentemot nationella koncerner utan i själva verket mot internationella koncerner. Värt att tillägga i sammanhanget är dock att internationella koncerner fortfarande kan förlita sig på tillämpliga förenklingsregler. Ifall förenklingsreglerna inte är tillämpliga kan det uppmärksammas att utformningen av tilläggsskattereglerna till en början inte avsåg nationella

¹⁵¹ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt - den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, s. 116.

¹⁵² Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och från när*, s. 669.

¹⁵³ Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och från när?*, s. 669.

¹⁵⁴ Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och när?*, s. 670.

koncerner varför ett sådant dilemma aldrig togs i beaktning. I linje med regeringens anförande om att ytterligare lagstiftningsarbete väntas på området anser jag att skillnaderna mellan nationella och internationella koncerner kommer åtgärdas inom en snar framtid. För tillfället föreligger en frist på fem år som åtgärder kan göras vari nationella koncerner under den tiden inte kan anses vara olikbehandlade.

3.6 Sammanfattning

Det har tidigare framhävts att regelverket är omfattande och består av många olika sammanhängande beståndsdelar. Tilläggsskattesystemet delar dock flera liknande aspekter med det sedvanliga inkomstskattesystemet som regler för bestämmandet av skattskyldighet, beräkning av skatten och vilka skattesubjekt som träffas av skatten. Även om bestämmelserna för respektive reglering skiljer sig i större eller mindre utsträckning är det fortfarande möjligt att hitta vissa liknelser. Det är därför inte omöjligt för koncerner som oftast är väl förtrodda med det sedvanliga skattesystemet att även kunna förstå sig på och tillämpa tilläggsskattesystemet.

Det går däremot inte att ta ifrån de koncerner som träffas av tilläggsskattereglerna att regelverket fortfarande är omfattande trots att det är möjligt att förstå sig på den. I ovan framställning har en övergripande bild av systemet och dess huvuddrag presenterats. Det finns därutöver många fler detaljbestämmelser och specialregleringar som långt ifrån alla koncerner kommer behöva ta hänsyn till. Tilläggsskattereglerna kommer framförallt att medföra stora administrativa bördor för koncernerna eftersom en stor mängd data behöver samlas in, räkenskaper upprättas och beräkningar göras. Detta bemöts dock av safe harbour-reglerna som förser koncernerna med en viss lättnad i rapporteringen och tillämpningen av tilläggsskatten. För tillfället sker detta iallafall under en övergångsperiod, men framöver kan det även tillkomma förenklingsregler av en mer permanent karaktär.

Här ovan har även frågan om diskrepansen mellan nationella och internationella koncerner avseende safe harbour-reglerna diskuterats. Det finns fog för remissinstansernas farhågor om att förenklingsregler även för nationella koncerner bör införas. I praktiken har det dock en mindre betydelse. De nationella koncernerna erbjuds redan tillräckliga lättnader i form av infasningsregeln och det kan även diskuteras huruvida den lättnaden går utöver vad som erbjuds de internationella koncernerna. I det fall nationella koncerner åtnjuter större lättnader är det värt att notera att internationella koncerner oftast besitter större resurser och kan rimligen hantera den ytterligare bördan.

Det är viktigt för den senare framställningen att även påminna om att TSL i den största möjliga utsträckningen utformades i enlighet med direktivet och modellreglerna. Därutöver har lagstiftaren behövt anpassa regelverket till den svenska skattelagstiftningen. Skilda och noggranna överväganden

har därför behövt göras vid implementeringen av direktivet i svensk rätt. Frågan är numera hur dessa överväganden kommer påverka tillämpningen av tilläggsskattereglerna.

4 TSL:s förenlighet med modellreglerna

4.1 Introduktion

Målet med ovanstående avsnitt har varit att ge en övergripande bild av regelsystemet och dess implementering i svensk rätt. Det är viktigt att förstå att skyldigheten att betala tilläggsskatt kan uppkomma utifrån tre skilda, men överlappande regler, som syftar till att komplettera varandra och säkerställa en minimibesättning av internationella bolag. Vidare särskiljer sig systemet från tidigare beskattningssystemen i det avseende att den baseras på koncernens konsoliderade intäkter enligt koncernredovisningen till skillnad från ett skatteobjekts samlade intäkter. Detta är i huvudsak på grund av målet med regleringen att säkerställa en minimibesättning om 15 procent i hela koncernen oavsett var koncernenheterna är belägna. Det behövs därmed ett system som sammanlänkar koncernenheternas samlade intäkter, vilket sker i den konsoliderade koncernredovisningen.

Därtill är det viktigt att uppmärksamma att tilläggsskatten inte heller tillämpas på samtliga koncerner. För att regelverket ska vara tillämpligt fordras att beloppsgränsen om 750 miljoner euro under två av de fyra åren före prövningsåret är uppfyllt samt att det förhåller sig om en koncern med tillhörande koncernenheter. Beräkningen av tilläggsskatten är även den en relativt komplicerad sak mot bakgrund av att ETR beräknas per land i de länder koncernen hör hemma med tillhörande justeringar av beskattningsunderlaget. Därtill är det inte alltid helt självklart vem som är skyldig att betala tilläggsskatten även om regelverket förespråkar en *top-down approach*. Vidare återfinns även infasnings- och förenklingsregler som avser att underlätta tillämpningen av tilläggsskattereglerna och undanta vissa enheter förutsatt att de uppfyller kraven.

Som stadgat i inledningen är avsikten att ge en övergripande bild av regelsystemet. Nedan kommer ett särskilt tolkningsproblem att framhävas avseende förhållandet mellan tilläggsskattereglerna och kommentaren till modellreglerna. Detta för att belysa regelverkets komplexitet och inte minst i förhållande till dess många rättskällor.

4.2 Beloppsgränsen vid sammanslagning av koncerner

Som ovan nämnts tillämpas tilläggsskattereglerna på koncerner som har intäkter på minst 750 miljoner euro under minst två av de fyra åren föregående prövningsåret enligt moderbolagets koncernredovisning. Detta framgår av TSL 1 kap. 3 §, vilken har sin motsvarighet i artikel 2.1 och 2.2 i direktivet samt artikel 1.1 i modellreglerna. Vidare framgår av TSL 2 kap. 11 § att med moderbolag avses en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande över en annan enhet och som i sin tur inte direkt eller indirekt ägs av en annan enhet som har ett bestämmande inflytande över

den.¹⁵⁵ Motsvarigheten till den svenska regeln återfinns i 3.14 i direktivet och artikel 1.4.1 i modellreglerna. Hur bestämmande inflytande ska förstås anges i TSL 2 kap. 14 § st. 1 p. 1 och avser ett ägarintresse som innebär att innehavaren är skyldig att post-för-post konsolidera en enhets tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard. Detta är även en direkt översättning av artikel 3.21 i direktivet och artikel 10.1.1 i modellreglerna.¹⁵⁶ En allmänt erkänd redovisningsstandard stadgas även i TSL 2 kap. 20 §, vilket vi har anledning att återkomma till senare i framställningen.

Dessa regler bestämmer när en koncern träffas av tilläggsskatten och även vilken koncernenhet som anses vara moderbolag. Denna redogörelse är även behjälplig när två skilda koncerner bestämmer sig för att slå samman och bilda en ny koncern. Genom ovannämnda regler kan det fastställas vilken koncernenhet i den nya koncernen som är att anse som moderbolag, det vill säga det bolag som är skyldig att konsolidera koncernens intäkter i en koncernredovisning och som har ett direkt eller indirekt ägande i resterande bolag med bestämmande inflytande över dem. Detta är däremot inte tillräckligt för att hävda att koncernen träffas av tilläggs-kattereglerna. Det krävs fortfarande att koncernen även når upp till beloppsgränsen om 750 miljoner euro i årliga intäkter under minst två av de fyra åren föregående prövningsåret enligt koncernredovisningen. En nybildad koncern i det här sammanhanget kommer inte att ha en konsoliderad koncernredovisning förrän året efter dess bildande. Enligt ovan ordalydelse kommer därför en nybildad koncern inte att träffas av tilläggs-kattereglerna under det första året av sin existens.

4.2.1 En ny koncern bildas

Det finns däremot specifika regler i TSL som riktar sig mot så kallade sammanslagningar. Med *slås samman* avses i TSL 1 kap. 9 § st. 3 att alla eller i huvudsak alla koncernenheter i två eller flera separata koncerner ställs under gemensam kontroll på ett sådant sätt att de utgör enheter i en enda koncern eller att en enhet som inte ingår i någon koncern ställs under gemensam kontroll med en annan enhet eller koncern på ett sådant sätt att de utgör enheter i en enda koncern. Bestämmelsen tar således sikte på de fall när en koncern slås samman med en annan koncern eller en enhet och när en enhet slås samman med en annan enhet. Syftet med bestämmelsen är att klargöra om en nybildad koncern träffas av tilläggs-kattereglerna enligt TSL 1 kap. 3 §. Däremot skiljer sig bestämmandet av om en nybildad koncern når upp till beloppsgränsen beroende på om det är två koncerner som slås samman eller om det är en enhet som slås samman med en koncern eller en annan enhet.

I TSL 1 kap. 9 § st. 1 stadgas att om två koncerner slås samman för att bilda en ny koncern *under något* av de fyra räkenskapsår som närmast föregår det aktuella räkenskapsåret, ska beloppsgränsen i

¹⁵⁵ Se avsnitt 3.2.

¹⁵⁶ Prop. 2023/24:32 s. 525.

3 § anses vara uppnådd varje räkenskapsår före sammanslagningen för vilket summan av intäkterna i de enskilda koncernredovisningarna uppgår till minst 750 miljoner euro. Bestämmelsen överensstämmer även med artikel 33.2 i direktivet och artikel 6.1.1.a i modellreglerna. Vidare anges det i bestämmelsens andra stycke att om en enhet slås samman med en enhet eller en koncern *under det aktuella räkenskapsåret* och om någon av dessa inte har upprättat en koncernredovisning för något av de fyra räkenskapsår som närmast föregår det aktuella året, ska beloppsgränsen i 3 § anses vara uppnådd för varje räkenskapsår före sammanslagningen för vilket summan av intäkterna i enheternas enskilda års- eller koncernredovisningarna uppgår till minst 750 miljoner euro. Denna bestämmelse överensstämmer med artikel 33.3 i direktivet och artikel 6.1.1.b i modellreglerna. Eftersom första stycket tar sikte på sammanslagningar som har ägt rum före prövningsåret och andra stycket på sammanslagningar som har skett under det aktuella prövningsåret, är det viktigt att veta vilket stycke som blir tillämpligt. Detta kommer i slutändan bero på om det är två koncerner som slås samman eller inte. Som ovan nämnt definieras en koncern som enheter som på grund av ägande eller kontroll omfattas av moderföretagets koncernredovisning enligt TSL 2 kap. 7 §. Vidare ska koncernredovisning enligt TSL 2 kap. 19 § förstås som en enhets redovisning som upprättats enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard och i vilken tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden hos enheten redovisas som en enda ekonomisk enhet. Dessa bestämmelser har sin motsvarighet i artikel 3.3 respektive 2.6 i direktivet och artikel 1.2.2 respektive 10.1.1 i modellreglerna och innebär att om två enheter uppfyller dessa krav före en sammanslagning kommer TSL 1 kap 9 § st. 1 att bli tillämplig.

I det fall två koncerner slås samman under 2024¹⁵⁷ kommer tilläggsskattereglerna inte att vara tillämpliga på den nya koncernen förrän tidigast det efterföljande året, det vill säga 2025. Enligt ordalydelsen i TSL 1 kap. 9 § st. 1 tar bestämmelsen endast sikte på om två koncerner har slagits samman *under något av de fyra räkenskapsår som närmast föregår det aktuella räkenskapsåret*. Detta gäller även om de samlade intäkterna av respektive koncern sammantaget överstiger 750 miljoner euro under två av de fyra åren föregående prövningsåret. Det föreligger därmed en diskrepans i regelverket mellan när två koncerner bildar en ny koncern och när en koncern och enhet eller två enheter bildar en ny koncern. Ifall de sistnämnda hade bildat en ny koncern föreskriver TSL 1 kap. 9 § st. 2 att prövningen av beloppsgränsen börjar från och med det aktuella räkenskapsåret, det vill säga prövningsåret. Om koncernens sammantagna intäkter därmed uppgår till 750 miljoner euro under två av de fyra åren föregående prövningsåret enligt summan av intäkterna i de enskilda års- eller koncernredovisningarna kommer tilläggsskattereglerna vara tillämpliga enligt 1 kap. 3 §. Detta i motsats till ordalydelsen i 1 kap. 9 § st. 1 som föreslår en prövning av beloppsgränsen under prövningsåret endast om koncernen har bildats under något av de fyra åren föregående det aktuella räkenskapsåret.

¹⁵⁷ Läs som prövningsåret.

Skäl till denna uppfattning återfinns även i förarbetena. Där stadgas det att bestämmelsen i första stycket endast aktualiseras när en ny koncern bildas under något av de fyra föregående räkenskapsåren närmast det aktuella räkenskapsåret.¹⁵⁸ Det finns därmed enligt min mening grund för uppfattningen om att två koncerner som tillsammans hade uppnått beloppsgränsen enligt TSL 1 kap. 3 § inte kommer träffas av lagens tillämpningsområde förrän tidigast det efterföljande året. Viktigt i sammanhanget är att detsamma inte anses gälla om en enhet förvärvar en koncern som redan omfattas av lagens tillämpningsområde. Detta kommer inte att medföra att fyraårsperioden startar om på nytt vad avser beloppsgränsen, även om det nya moderföretaget och den förvärvade koncernen inte har någon gemensam koncernredovisning.¹⁵⁹ Detta får redan anses framgå av ordalydelsen i TSL 1 kap. 9 § st. 2 som föreskriver en prövning av beloppsgränsen redan det år som koncernen bildas. Att ett konstaterande ansågs nödvändigt avseende tolkningen av andra stycket stärker enligt min mening uppfattningen om att första stycket bör tolkas enligt sin ordalydelse.

Som även tidigare stadgat bör det uppmärksammas att de svenska tilläggsskattereglerna bygger på direktivet som i sin tur kan hänföras till OECD:s modellregler. I förarbetena görs det även flertalet hänvisningar till både direktivet och modellreglerna där det stadgas att de svenska reglerna ska implementeras med samma innebörd som i direktivet och i modellreglerna. De direktivbestämmelser som refereras till i förarbetena innehåller vidare inga regler eller kommentarer som skulle tyda på en annan uppfattning än den som framgår av ordalydelsen i TSL 1 kap. 9 § st. 1. Därutöver hänvisar förarbetena även direkt till artikel 6.1 i modellreglerna och punkt 22, 26 och 27 i kommentaren till modellreglerna för hur bestämmelsen ska förstås. Ingen av dessa stadganden föranleder en annan tolkning.¹⁶⁰

Syftet med regleringen är att införa en minimibesättning för de allra största koncernerna. Det är därför förhållandevis säregat att koncerner som går ihop inte direkt träffas av bestämmelserna. Någon förklaring till den här ordningen framgår inte heller av förarbetena. Förtydliganden ges däremot när det förhåller sig om två enheter eller en koncern och en enhet som slås samman, men varför anses det viktigare att dessa sammanslagningar direkt träffas av regleringen? Det bör vara självklart att en koncern som uppfyller övriga krav i regleringen omfattas av regelverket, i grunden förhåller det sig även om samma eventuella skatteintäkter eller i det här fallet avsaknaden av skatteintäkter. Det finns därför ingen objektiv omständighet som stödjer den här skillnaden. Resultatet har nu blivit att nybildade koncerner som ursprungligen har varit två skilda koncerner inte kommer omfattas av tilläggsskattereglerna. Förlusten av skatteintäkter kommer enligt min mening att vara marginella och det är kanske därför skillnaden inte har getts mer uppmärksamhet. Det finns däremot inget som

¹⁵⁸ Prop. 2023/24:32 s. 513 och s. 189.

¹⁵⁹ Prop. 2023/24:32 s. 190.

¹⁶⁰ Prop. 2023/24:32 s. 189 f.

förklarar varför det föreligger en skillnad mellan de olika sammanslagningarna. Kan det helt enkelt vara så regleringen är avsedd att tillämpas?

4.2.2 Har ett fel skett vid implementeringen?

Som ovan framfört bygger TSL 1 kap. 9 § på artikel 6.1 i modellreglerna. I p. 19 i kommentaren till artikel 6.1 anförs att bestämmelsen ska fungera som ett komplement till artikel 1.1, det vill säga den bestämmelse som fastställer regelverkets tillämpningsområde.¹⁶¹ Detta sker i tre hänseenden; (1) när två eller fler koncerner slås samman för att bilda en ny koncern, (2) när en enhet förvärvar en koncern eller enhet och detsamma gäller även om en koncern förvärva en enhet samt (3) när en koncern som redan omfattas av Pelare tvås tillämpningsområde delas i två olika koncerner. Det är de två första punkterna som adresseras i TSL 1 kap. 9 § och som är relevanta för förståelsen av den.¹⁶²

Vidare, i p. 20 som tar sikte på det första scenariot, förklaras att de sammanslagna koncernerna kommer att sakna en gemensam konsoliderad koncernredovisning eftersom varje enskild koncern enbart hade en egen koncernredovisning innan sammanslagningen.¹⁶³ Härvid kan det utifrån kommentaren konstateras att om två koncerner slås samman kommer den nybildade koncerner inte att ha en koncernredovisning och därmed inte direkt kunna omfattas av regelverket. I kommentaren tas problemet däremot ett steg längre och frågan ställs om hur beloppsgränsen ska appliceras i den ovannämnda situationen. Det förklaras i artikel 6.1.1.a att beloppsgränsen ska anses uppnådd för varje föregående år om summan av koncernernas intäkter enligt deras respektive koncernredovisning når upp till eller överstiger 750 miljoner euro.¹⁶⁴ Enligt min mening skiljer sig denna definition från den svenska implementeringen av samma bestämmelse. Den svenska bestämmelsen har en liknande innebörd, men genom att endast ta sikte på beloppsgränsen vid sammanslagningar som sker före prövningsåret förlorar den sin avsedda betydelse, åtminstone enligt kommentaren till modellreglerna.

I syfte att förtydliga hur bestämmelsen bör förstås ges det även ett exempel i p. 23. Där anges att koncern A och koncern B var för sig rapporterade intäkter på 400 miljoner euro, 300 miljoner euro, 300 miljoner euro och 400 miljoner euro för år 1 till 4. De slås samman under år 5 och bildar koncern AB. Eftersom deras sammanlagda intäkter nådde 750 miljoner euro eller mer i två av de fyra föregående åren (800 miljoner euro år 1 och 800 miljoner euro år 4), omfattas koncern AB nu av Pelare två-reglerna.¹⁶⁵ Utifrån kommentaren fastställs att vid tillämpningen av TSL 1 kap. 9 § st. 1 ska beloppsgränsen beaktas redan under prövningsåret utifrån koncernernas tidigare

¹⁶¹ Jfr. TSL 1 kap. 3 §.

¹⁶² OECD, *Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, s. 140.

¹⁶³ OECD, *Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, s. 140.

¹⁶⁴ OECD, *Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, s. 141.

¹⁶⁵ OECD, *Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, s. 141.

koncernredovisningar. Det finns därför en reell möjlighet att lagstiftaren inte uppmärksammade att kommentaren till modellreglerna strider mot ordalydelsen i TSL 1 kap. 9 § st. 1.

4.2.3 Vilken betydelse bör kommentaren tillmätas för tolkning av TSL

Skatteverket har, som en av flera remissinstanser, anfört att eftersom lagförslaget bygger på modellreglerna och att kommentaren som togs fram i samband med modellreglerna utgör tolkningsmaterial är det viktigt att lagstiftningen är flexibelt utformad för att möjliggöra tolkning av bestämmelserna i ljuset av kommentarerna. Det anförs vidare av flertalet remissinstanser att detta är särskilt viktigt med hänsyn till en enhetlig tillämpning av tilläggsskattereglerna av alla stater. Om tilläggsskattereglerna avsevärt avviker från andra länders implementering kommer det att försvåra tillämpningen av reglerna för såväl företag som skattemyndigheter runt om i världen.¹⁶⁶

I skäl 4 och 6 till direktivet anges att genomförandet av modellreglerna bör ligga så nära den globala överenskommelsen som möjligt. Vidare anförs i skäl 24 att bland annat de förklaringar och exempel som anges i kommentaren utgör en källa till illustration eller tolkning av reglerna i den mån de är förenliga med unionsrätten. Regeringen anser därför att kommentaren bland annat utgör en viktig källa för tolkning av bestämmelserna i TSL. Lagrådet har vidare anfört att den inte har någon invändning mot regeringens uppfattning. Tilläggsskattereglerna ska därför kunna tolkas i linje med modellreglerna och att man vid tillämpningen beaktar de kommentarer som hittills har tagits fram och kunnat beaktas i lagstiftningsarbetet. En tolkning får däremot aldrig gå utöver den lagstiftning som har beslutats. En tolkning i enlighet med kommentaren kan därför endast accepteras om den går att förena med den svenska lagtexten.¹⁶⁷ Regeringen underbygger vidare det hela med att anföra att det är en helt grundläggande utgångspunkt i lagstiftningsprocessen från ett legalitets- och rättssäkerhetsperspektiv.¹⁶⁸ Enligt min mening finns det grund för regeringens ståndpunkt om att en tolkning av lagtexten inte kan ske till förmån för kommentaren. Det hade helt enkelt underminerat normgivningsmakten. Däremot bemöter inte regeringen remissinstansernas ställningstagande om en flexibel lagstiftning vari tolkning enligt nuvarande och även framtida kommentarer kan göras. Vidare bidrar inte regeringens uttalanden till förståelse för när en tolkning enligt kommentarerna kan göras. Visserligen anförs att kommentaren kan användas som en viktig källa för tolkning av tilläggsskattereglerna. Emellertid är en tolkning som görs i linje med kommentaren och således i linje med hur regelverket var avsedd att tillämpas inte acceptabelt om den går emot lagtexten. Detta medför i motsats till regeringens anförande inte en möjlighet att använda kommentaren som en tolkningskälla utan hämmar användandet av den för förståelsen av lagtexten. Det är därmed inte klargjort för när

¹⁶⁶ Prop. 2023/32 s. 129.

¹⁶⁷ Prop. 2023/32 s. 130.

¹⁶⁸ Prop. 2023/24:32 s. 131.

kommentaren kan användas som en tolkningskälla. Därtill är även risken för att skillnader kan uppstå mellan länder som väljer att förlita sig på kommentaren i olika stor utsträckning vid implementeringen av tillägsskattereglerna, vilket kan medföra svårigheter vid rättstillämpningen.

4.3 Sammanfattning

I förarbetena stadgas att den svenska bestämmelsen ska åtfölja samma innebörd som bestämmelserna i modellreglerna och direktivet, men kan detta även sträcka sig till kommentaren? Det ligger inte långt ifrån att anse att den svenska bestämmelsen bör tillämpas i den mening den var avsedd, vilket enligt min mening är den som anges i kommentaren. Detta i synnerhet mot bakgrund av att förarbetena redan hänvisar till kommentaren för att förtydliga innebörden av vissa bestämmelser och därför bör kommentaren ligga nära till hands vid tolkningen av tillägsskattereglerna. En annan tillämpning av TSL 1 kap. 9 § st. 1 hade även varit kontraproduktiv gentemot syftet med regleringen, särskilt eftersom de andra sammanslagningarna inte ges en annan innebörd än den som följer av kommentaren. En tolkning i linje med kommentaren skulle däremot strida mot ordalydelsen av den svenska bestämmelsen och är därför enligt min mening inte möjlig att göra. Lagstiftaren har dock vidare valt att inte förklara förekomsten av den här skillnaden vilket hade kunnat ge en viss ledning till hur bestämmelsen bör tillämpas.

Avsaknaden av förtydliganden om förhållandet mellan kommentaren och den svenska bestämmelsens ordalydelse i förarbetena medför att det kommer föreligga oklarheter om hur nybildade koncerner bör förhålla sig till tillägsskattereglerna. Hierarkin mellan de olika rättskällorna ligger även utanför den här framställningens område även om viss ledning för tolkning av bestämmelsen hade kunnat hämtats vid ett klagande av hierarkin mellan de svenska bestämmelserna och kommentaren. Det står däremot klart att utifrån den svenska bestämmelsens ordalydelse kommer två koncerner som bildar en ny koncern inte att omfattas av tillägsskatten förens tidigast efterföljande år. En annan tolkning hade enligt min mening gått bortom ordalydelsen av den svenska bestämmelsen samt de direktiv för tolkning som återfinns i förarbetena. Denna stavelse kommer resultera i att den svenska staten går miste om vissa skatteintäkter under regelverkets inledande år, om inte rättstillämpningen senare väljer att tolka bestämmelsen i enlighet med kommentaren. Ifall detta inte sker innebär det vidare att nybildade koncernerna med koncernenheter i ett tredje land, som implementerat tillägsskattereglerna i enlighet med kommentaren, fortfarande kommer kunna ta ut tillägsskatt innan Sverige har en möjlighet till det. Detta innebär förvisso att syftet med Pelare två lever kvar i det här hänseendet, men detsamma kan inte anses gälla för koncerner som exklusivt är belägna inom unionen. Medlemsländernas implementering av direktivet kommer

med störst sannolikhet att likna Sveriges, det krävs däremot en komparativ studie för att fastställa ett sådant förhållande.

5 Redovisningen och TSL

5.1 Inledning

Utgångspunkten i nationell svensk skatterätt är den att det saknas någon lagreglerad koppling mellan vad som ska hänföras till beskattning respektive den redovisningsmässiga behandlingen, även om viss lagreglerad koppling finns avseende periodisering och redovisning.¹⁶⁹ Inom ramen för tilläggsskattesystemet har redovisningen getts en central roll och därmed är det viktigt att förstå hur denna koppling kan påverka tillämpningen av tilläggsskattereglerna. Flera remissinstanser har påpekat farhågor om att lagförslaget blandar lösningar som bygger på IFRS, med olika nationella lösningar och att detta kan medföra en mängd tillämpningsproblem och bidra till rättsosäkerhet. Regeringen anför att den generella uppfattningen om redovisningsnormernas förhållande till bestämmelserna är att redovisningsnormerna bestämmer beskattningstidpunkten, det vill säga periodiseringen. Bolagens skatteplikt respektive avdragsrätt bestäms däremot av den materiella skatterätten. HFD har dock i ett antal rättsfall gett redovisningsnormerna betydelse för skatteplikten när särskild reglering har saknats.¹⁷⁰ Det är därför inte främmande i svensk rätt att den redovisningsmässiga behandlingen av en post påverkar ett bolags skatteplikt. Vad avser TSL baseras beräkningen av tilläggsskatten på bolagens redovisning och därmed kommer även bestämmandet av tilläggsskattebeloppet att baseras på redovisningen.¹⁷¹ Tillskillnad från de nationella svenska skattereglerna kommer bolagens skatteplikt inom ramen för TSL i än större utsträckning bestämmas utifrån redovisningen och de tillämpliga redovisningsstandarderna.

Det justerade resultatet enligt TSL ligger till grund för både beräkning av koncernenheternas ETR i ett land och tilläggsskattebeloppet för en koncernenhet där. Beräkningen ska i sin tur göras utifrån den redovisningsstandard som moderbolaget använder för att upprätta sin koncernredovisning vilken förutsätts vara en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt artikel 15 i direktivet. Det är därför viktigt att först klargöra vad en allmänt erkänd redovisningsstandard är.¹⁷²

5.2 Allmänt erkänd redovisningsstandard

Definitionen av en allmänt erkänd redovisningsstandard följer av TSL 2 kap. 20 §. Där stadgas att IFRS som antagits av International Accounting Standards Board, IFRS som antagits i enlighet med

¹⁶⁹ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatten - den nya skatten för företag i stora koncerner (del 1)*, s. 99. Se även IL 14 kap. 2

¹⁷⁰ HFD 2011 ref. 1.

¹⁷¹ Prop. 2023/24:32 s. 132.

¹⁷² Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt - den nya skatten för företag i stora koncerner (del 1)*, s. 100.

IAS-förordningen och även ett antal allmänt erkända redovisningsprinciper i vissa länder, räknas upp som sådana standarder. Om ett moderbolag har upprättat sin koncernredovisning i enlighet med en godkänd redovisningsstandard, TSL 2 kap. 21 §, ska koncernenhetens redovisade resultat justeras till det resultat som skulle ha uppnåtts med en allmänt erkänd redovisningsstandard. Resultatet ska även justeras i den mån det behövs för att undvika betydande snedvridningar av konkurrensen.¹⁷³ Moderbolaget förutsätts därmed att i största möjliga mån upprätta sin koncernredovisning i enlighet med en allmänt erkänd koncernredovisning.

I IAS-förordningens artikel 4 stadgas att ett företag vars värdepapper på balansdagen är upptaget till handel på en reglerad marknad inom unionen ska upprätta sin koncernredovisning i enlighet med IFRS som har antagits av EU genom ett särskilt förfarande. Vidare följer av artikel 5.a. att en medlemsstat får tillåta ett sådant bolag som ovan att utarbeta sina egna rapporter enligt samma standarder. Rådet för finansiell rapportering har i sin rekommendation, RFR 2, angett som huvudregel att koncernenheter ska tillämpa den redovisning som följer av koncernredovisningen. Vidare följer av bokföringsnämndens allmänna råd i BFNAR 2012:3 att bolag som omfattas av IAS-förordningen ska tillämpa rådets rekommendation i sin årsredovisning. Det innebär att de flesta bolag som är belägna inom EU ska tillämpa IFRS som har antagits enligt förordningen.¹⁷⁴

IAS-förordningen är en rättsakt som från början har antagits för andra ändamål än beskattning och därmed inte direkt tillämplig på skatteområdet, men används numera som hjälpmedel vid tillämpningen av bestämmelserna. Värt att notera är att den hänvisning som görs till IAS-förordningen i TSL är dynamisk och avviker därför från vad som är brukligt vid hänvisningar till sådana rättsakter i skattelagstiftningen. Detta kan dock motiveras med att regelverket ges ett materiellt innehåll i minimibeskattningsdirektivet och därigenom fylls väsentliga delar ut och får direkt genomslag vid uppdateringar av IFRS.¹⁷⁵ Detta är nödvändigt för att tillämpningen av IFRS ska vara enhetlig inom hela unionen och att koncernenheternas tillämpning av redovisningsstandarderna inte skiljer sig från land till land där koncerner är belägna vilket hade kunnat resultera i vissa diskrepanser. Vidare säkerställer denna ordning att ändringar i regelverket direkt kan tillämpas av bolagen utan en föregående implementering.

5.3 Redovisningsstandardens betydelse för TSL

Som ovan stadgat används redovisningen genomgående inom ramen för tilläggsskatten. Det har konstaterats genom TSL 2 kap. 20 § att regelverket hänvisar till tre regeluppsättningar för att fylla ut väsentliga delar i lagen. I de nationella skattereglerna används redovisningen för att periodisera

¹⁷³ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggs-skatt - den nya skatten för företag i stora koncerner (del 1)*, s. 100 f.

¹⁷⁴ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggs-skatt - den nya skatten för företag i stora koncerner (del 1)*, s. 101.

¹⁷⁵ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggs-skatt - den nya skatten för företag i stora koncerner (del 1)*, s. 103.

inkomster och utgifter. I TSL är dock användningsområdet ännu mer utvidgat och utöver att bestämma när uttag av skatten ska ske används redovisningen även för att avgöra vad som ska omfattas av skatten, vilket tidigare överlätits till de materiella skattereglerna. Tilläggs-skattereglerna saknar dock grundläggande regler som anger vad som ska tas upp eller dras av vid beräkning av underlaget för skatten. Detta har därför överlätits till redovisningsstandarderna som även utgör underlaget för beräkning av ETR:n.¹⁷⁶

Vidare utgörs tilläggs-skattebeloppet för en koncern i ett land av den positiva skillnaden mellan minimiskattesatsen om 15 procent och koncernens effektiva skattesats där. Det innebär att även storleken på tilläggs-skattebeloppet för en enskild koncern i ett land fastställs enligt den redovisningsstandard som används av moderbolagets koncernredovisning. Därutöver avgörs även om en samling bolag är att anse som en koncern av den allmänt erkända redovisningsstandard som används i moderbolagets koncernredovisning. I linje med det bestäms även tröskelvärde om 750 miljoner euro med utgångspunkt i intäkterna i koncernredovisningen. Frågan om tilläggs-skatten är tillämpligt på en koncern är därmed avhängigt den allmänt erkända redovisningsstandard.¹⁷⁷

Det har tidigare framgått att tilläggs-skattens tillämplighet, skattskyldighet, tilläggs-skattebelopp, beskattningsunderlag och beskattningstidpunkt grundar sig på redovisningen. Värt att notera i sammanhanget är att de delar av tilläggs-skattereglerna som styrs av redovisningen kommer att vara föremål för förändringar på grundval av andra skäl än renodlat fiskala. Regleringen av kapitalmarknaden, skyddet av borgenärerna, ägares uttag av vinstmedel kan samtliga vara styrande skäl vid utformningen av tilläggs-skatten. Redovisningen förutsätts däremot återspegla den faktiska och ekonomiska innebörden av ett bolags genomförda transaktioner och ge en rättvisande bild av dess resultat. Det föreligger därmed liten risk för att beräkningen av tilläggs-skattebeloppet eller ETR:n baseras på ett intresse som vill maximera eller minimera skatten. Tilläggs-skatten kommer därmed i största utsträckning att baseras på ett korrekt företagsekonomiskt resultat.¹⁷⁸ Mot den bakgrunden får det konstateras att de farhågor som följer av att låta redovisningen styra beskattning i största mån inte kommer att besannas. Det finns även flera konstitutionella aspekter som aktualiseras i den frågan, men för vilka ligger utanför ramen för den här framställningen.

5.4 Möjligt att använda en nationell redovisningsstandard?

I föregående avsnitt har det undersökts vad som gäller i fråga om redovisningsstandarder, vilka standarder som avses inom ramen för TSL och vilken betydelse de har för tilläggs-skatten. Dessförinnan och som även kommer belysas i nedanstående avsnitt kan tilläggs-skattelagen, direktivet,

¹⁷⁶ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggs-skatt - den nya skatten för företag i stora koncerner (del 1)*, s. 104.

¹⁷⁷ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggs-skatt - den nya tilläggs-skatten för företag i stora koncerner (del 1)*, s. 104 f.

¹⁷⁸ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggs-skatten - den nya skatten för företag i stora koncerner (del 1)*, s. 105 f.

modellreglerna eller kommentaren när dessa är otydliga leda till vissa tolkningsproblem och försvåra tillämpningen av en bestämmelse i TSL. FAR har i sitt remissyttrande gett ett exempel för när så kan vara fallet vid val av redovisningsstandard när resultatet enligt den kvalificerade nationella tilläggsskatten ska beräknas.¹⁷⁹

Som tidigare nämnts ska beräkningen av det justerade resultatet göras utifrån den redovisningsstandard som moderbolaget tillämpat i koncernredovisningen i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard. Värt att tillägga är att detta är huvudregeln, i fråga om nationell tilläggsskatt får det justerade resultatet för koncernenheter i ett land i vissa fall beräknas utifrån en nationell redovisningsstandard. Den ska dock antingen vara en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard. För att den kvalificerade nationella tilläggsskatten ska kunna kvalificeras som en kvalificerad nationell tilläggsskatt enligt OECD:s administrativa riktlinjer ställs krav på att en koncern inte fritt ska kunna välja den redovisningsstandard som används för beräkning av en koncernenhets justerade resultat.¹⁸⁰ Det framgår vidare att ett land endast får tillåta användningen av den nationella redovisningsstandarden om bland annat koncernens samtliga enheter i det landet använder den nationella redovisningsstandarden och är skyldiga att göra det enligt nationell lag.¹⁸¹

För att efterfölja dessa krav har det i förarbetena föreslagits att det ska införas en möjlighet för koncerner att beräkna det justerade resultatet utifrån en annan redovisningsstandard än den som moderbolaget har använt i koncernredovisningen.¹⁸² I förarbetena har det vidare konstaterats att det finns flera svenska redovisningsstandarder som uppfyller kraven på att vara en nationell redovisningsstandard. Enligt FAR omfattas både K3-regelverket och ett justerat IFRS-regelverk som används för försäkringsföretag att betrakta som nationella redovisningsstandarder. Därutöver upplyser FAR att även RFR 2 som är att betrakta som en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt TSL 2 kap. 20 § kan kvalificeras som en sådan nationell redovisningsstandard. I de administrativa riktlinjerna har det uppgetts regeln om nationella standarder kräver att en nationell standard används vid beräkning av den nationella kvalificerade skatten om alla koncernenheter i landet redan upprättar sina räkenskaper enligt den nationella standarden. I förarbete har detta krav ansetts uppfyllt av en koncernenhet om enhetens redovisade resultat ingår i en koncernredovisning som är baserad på en nationell standard. Enligt FAR är detta i linje med vad som anförs i de administrativa riktlinjerna.¹⁸³

¹⁷⁹ FARs remissyttrande Dnr FI 2024/00750 (2024-05-17), s. 2.

¹⁸⁰ Såväl modellreglerna som direktivet innehåller ingen definition för hur den kvalificerade nationella skatten ska se ut, se prop. 2023/24 s. 284. Det har istället angetts krav för dess utformning i OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023.

¹⁸¹ FARs remissyttrande Dnr FI 2024/00750 (2024-05-17), s. 8.

¹⁸² FARs remissyttrande Dnr FI 2024/00750 (2024-05-17), s. 8.

¹⁸³ FARs remissyttrande Dnr FI 2024/00750 (2024-05-17), s. 9.

FAR efterfrågar däremot tydligare direktiv på när koncerner ska basera det justerade resultatet utifrån en nationell redovisningsstandard. Den befintliga utformningen ger upphov till stor osäkerhet över hur reglerna ska tillämpas och kan leda till vissa tillämpningssvårigheter. Av de administrativa riktlinjerna framgår inte heller något absolut krav på att samtliga koncernenheter i ett land ska tillämpa en och samma standard. Den tolkning som ligger närmast till hands av de administrativa riktlinjerna är att med nationell redovisningsstandard avses den standard som den enskilda koncernenheten tillämpar. Det innebär i sin tur att det är möjligt för koncernenheter att tillämpa olika redovisningsstandarder och att kontinuitet vid val av standard inte krävs mellan åren. Förarbetena ger dock ingen tydlig vägledning i den fråga. Ifall regeln fordrar att samtliga koncernenheter använder samma redovisningsstandard för dess tillämpning kan regeln enkelt kringgåas genom att koncernen låter en av koncernerna använda en annan standard än de övriga.¹⁸⁴

Problematiken kan även belysas med följande exempel. Ett svenskt bolag är moderbolag i en multinationell koncern och upprättar en koncernredovisning enligt IFRS. Moderföretaget upprättar sin redovisning enligt RFR 2 medan övriga svenska koncernenheter tillämpar K3-regelverket.¹⁸⁵ Enligt förarbetena ska i det angivna fallet koncernenheterna i ett land inte tillämpa en nationell redovisningsstandard vid beräkning av det justerade resultatet enligt den kvalificerade nationella tilläggsskatten. Detta beror på att det i förarbetena fordras att koncernenheterna både upprättar sina räkenskaper enligt den redovisningsstandard som används i koncernredovisningen och att samtliga koncernenheter i ett land använder en och samma nationella redovisningsstandard. De administrativa riktlinjerna förespråkar däremot en tillämpning av en nationell redovisningsstandard i det här fallet. Det är tydligt att en sådan situation föranleder en viss nivå av osäkerhet för koncernerna och ännu desto mindre får regeln inte heller den genomslagskraft som var avsedd. Framkommer det inga klargöranden kommer sådana situationer enligt min mening leda till större administrativa bördor för svenska koncernenheter som inte genomgående använder en och samma nationella redovisningsstandard inom koncernen. I linje med detta anför FAR att koncerner för att freda sig således kommer behöva tillämpa olika redovisningsstandarder vid upprättandet av sina egna räkenskaper, beräkning av tilläggsskatten enligt huvudregeln och vid beräkning enligt den nationella kvalificerade tilläggsskatten.¹⁸⁶ Enligt min mening förefaller inte detta vara långt ifrån realiteten för många koncerner. Den osäkerhet som föreligger i tillämpningen medför i själva verket att dessa koncerner från en administrativ hänsyn åläggs en mer betungande börda.

¹⁸⁴ FARs remissyttrande Dnr FI 2024/00750 (2024-05-17), s. 9.

¹⁸⁵ FARs remissyttrande Dnr FI 2024/00750 (2024-05-17), s. 9.

¹⁸⁶ FARs remissyttrande Dnr Fi 2024/00750 (2024-05-17), s. 10.

5.4.1 När det inte är klart vilken redovisningsstandard som ska användas

I flera avseenden har det under den här framställningen uppdragats att när det inte tydligt framgår hur en bestämmelse ska tolkas och i synnerhet när ordalydelsen i TSL skiljer sig från de andra tolkningskällorna, uppstår vissa tillämpningsproblem för berörda koncerner. Det kan avse i vilken utsträckning en bestämmelse är tillämplig, vad den egentligen avser eller om det finns flera givna tolkningar för tillämpningen. Detta leder i sin tur till en osäkerhet hos rättstillämparen och ökar risken för fler eventuella rättsprocesser. Det är dock givet att det oftast kommer föreligga meningsskiljaktigheter i hur en bestämmelse ska tillämpas, särskilt när det avser en ny lag som TSL. Det krävs tid för att det allmänna rättsmedvetandet ska kunna bilda sig en gemensam uppfattning om den. När det däremot föreligger sådana oklarheter som ovan är det angeläget att lagstiftaren ser över dessa formuleringar för att rättsläget ska klarna. Det är inte en fråga om hur en lag ska tillämpas utan snarare två skilda uppfattningar var den senare formuleringen bygger på den tidigare. Detta bidrar enligt min mening till ännu större oklarhet eftersom koncernerna är av den uppfattningen att den svenska bestämmelsen ska överensstämma med den grund som TSL är byggd på, det vill säga allt från modellreglerna till direktivet.

Vad avser användningen av en nationell redovisningsstandard vid beräkning av den justerade skatten enligt den kvalificerade nationella tilläggsskatten får det anses som oklart när koncernen ska använda den nationella redovisningsstandarden. Det finns därför inget enkelt svar på den frågan och det är vad som resulterar i tillämpningssvårigheter för koncerner. Värt att notera är dock att TSL fortfarande befinner sig i ett inledande stadiet och revisioner och ändringar kan förväntas komma framöver. Under tiden som eventuella ändringar pågår, kan koncerner vända sig till skatterättsnämnden vid frågor om tillämpningen av TSL. Det finns därmed möjlighet för en koncern att söka sig ett rättsligt bindande besked i frågan.¹⁸⁷

Trots att det fortfarande finns möjlighet att avhjälpa eventuella förbiseenden innebär det inte i nuläget att rättsläget är mindre oklart. Så länge en bestämmelse har motsägande tolkningar för sin tillämpning kommer en koncern alltid att befinna sig i osäkerhet vid tillämpningen innan förtydliganden från lagstiftaren eller praxis kommer. Den bindande och omfattande utfyllnadsfunktion redovisningsstandarden har fått leder även till andra tillämpningsproblem. Som tidigare nämnts utgår bedömningen för om en enhet ingår i en koncern från moderbolagets koncernredovisning. Avgränsningen av en koncern skiljer sig dock från olika redovisningsstandarder vilket innebär att ett moderbolag i själva verket kan undanta vissa enheter från tilläggsskatten beroende på vilken

¹⁸⁷ Prop. 2023/24:32, s. 483.

redovisningsstandard den väljer att tillämpa.¹⁸⁸ Vilket är ett resultat av att fylla ut materiella bestämmelser med redovisningsstandarder.

5.5 Fritt att välja redovisningsstandarder

Vad avser att koncerner kan bestämma vilka enheter som omfattas av TSL genom att tillämpa olika redovisningsstandarder har det avseende den frågan lagts fram ett förslag i Regeringskansliet för att anpassa de nationella redovisningsstandarderna till IFRS.¹⁸⁹ Genom att överlämna utfyllnaden av TSL till redovisningsstandarderna kvarstår dock det faktum att det även har överlämnats i händerna på koncernerna. Som ovan konstaterat, föredras tillämpningen av IFRS för TSL ändamål. Koncerner kan dock använda andra allmänt erkända redovisningsstandarder eller godkända redovisningsstandarder, förutsatt att dessa inte orsakar betydande konkurrensförvrängningar.¹⁹⁰ Det står klart att nationella redovisningsstandarder varierar även inom EU, trots försök till harmonisering. Detta skulle i sin tur kunna leda till, så kallad GAAP¹⁹¹-shopping. Detta berör främst multinationella koncerner som hade bestämt sin struktur utifrån vilka redovisningsstandarder som blir tillämpliga och således tillämpa den standard som är mest fördelaktiga från ett tilläggskatteperspektiv. Användningen av redovisningsstandarder som skatteunderlag hade även inneburit en ökad risk för att bolag tillämpar och tolkar redovisningsstandarder på ett skatteoptimerat sätt i syfte att rapportera lägre vinster.¹⁹² Det är därmed inte enbart implementeringen av TSL som kan påverka hur koncerner ska tillämpa bestämmelserna utan genom redovisningsstandardernas roll i regelverket kan även koncerner inverka i bestämmelsernas avsedda tillämpning.

Värt att notera i sammanhanget är att de koncernerna som träffas av TSL:s tillämpningsområde i största utsträckning även finns noterade på kapitalmarknader vilket medför betydande incitament att rapportera höga intäkter och vinstsiffror för att uppnå mål och öka aktiekurserna. Koncernerna står därför inför en spänning mellan höga intäkter, höga vinster och högre skatteutgifter. I litteraturen har det angetts att redovisnings- och skatteöverväganden inte är oberoende, men det föregående visar att det inte alltid bara är en sida som dominerar. De allmänt erkända globala redovisningsstandarderna har redan en global anslutning och är vidare tänkta att tillämpas enhetligt av större koncerner. Även om redovisningsstandarderna främst är avsedda för andra än fiskala ändamål, styrs de dock av intresset att förmedla en rättvisande bild till marknaden. Risken för snedvridning och manipulation kan därför antas vara förhållandevis små. Vidare får även noteras att koncerners förmodade skatteplanering för

¹⁸⁸ Se avsnitt 3.2.2.

¹⁸⁹ Nilsson, P., *Den nya tilläggs-skatten - för vem och från när?*, s. 660.

¹⁹⁰ Eberhartinger, E., Winkler, G., *Pillar Two and the Accounting Standards*, s. 140 f.

¹⁹¹ Generally accepted accounting principles.

¹⁹² Eberhartinger, E., Winkler, G., *Pillar Two and the Accounting Standards*, s. 142.

att undvika tilläggsskatt förmodligen kan ske genom manipulering av resultatet i räkenskaperna och koncernredovisningen. Sådant förfaringssätt har dock ansetts endast leda till tillfälliga skillnader som inte kommer vara bestående över tid.¹⁹³

De farhågor som finns kring redovisningens styrande roll i tilläggsskatten verkar i största utsträckning sakna grund. Därigenom kommer koncerner inte heller genom redovisningen kunna bestämma utfallet för sin egen tilläggsskatt. I vart fall kommer den risken att vara påfallande liten. I största möjliga utsträckning kommer de materiella tilläggsskattereglerna bestämma uttaget för skatten. Det är endast i de fallen där det föreligger motstridiga tolkningar för en bestämmelses tillämpning som svårigheter kan uppstå. I de fall bestämmelser även har en inverkan på vilken redovisningsstandard som får tillämpas kommer det även leda till konsekvenser för ETR-beräkningen och i längden tilläggsskattebeloppet eftersom de till stor del bygger på koncernernas räkenskaper.

5.6 Sammanfattning

Redovisningsstandarder är en central del av tilläggsskattesystemet och tillskillnad från den sedvanliga inkomstbeskattningen används dem även för att fylla ut regleringen och har därför en direkt koppling till hur tilläggsskattereglerna tillämpas. Beräkningen av tilläggsskatten baseras till stor del på koncernernas redovisning. Det innebär i sin tur att den redovisningsstandard som koncernenheterna använder blir avgörande för bestämmandet av tilläggsskattebeloppet och den spelar även en avgörande roll för om tilläggsskattereglerna blir tillämpliga på koncernenheterna.

I huvudsak stadgas att den redovisningsstandard som tillämpas av moderbolaget för att upprätta koncernredovisningen även ska användas vid beräkning av koncernenheternas ETR och tilläggsskattebelopp. Det finns däremot en möjlighet vid tillämpning av den kvalificerade nationella tilläggsskatten att istället tillämpa en nationell redovisningsstandard. Det fordras däremot att vissa förutsättningar är uppfyllda och genom den svenska implementeringen är det inte helt klart om dessa förutsättningar kan anses uppfyllda. Denna fråga aktualiserar även i sin tur frågan om förhållandet mellan TSL och övriga rättskällor på vilken tilläggsskattereglerna härrör från. Trots det kan det konstateras att det från ett förutsebarhetsperspektiv behövs tydligare direktiv för när vissa redovisningsstandarder kan användas. Detta är särskilt relevant utifrån att användningen av olika redovisningsstandarder kan leda till vitt skilda resultat vid tillämpningen av tilläggsskattereglerna. Vad avser koncernerna leder nuvarande rättsläge till osäkerhet i tillämpningen av tilläggsskattereglerna och erforderlig försiktighet behöver således vidtas för att inte riskera att tillämpa bestämmelserna fel. För närvarande kan koncerner behöva avstå från att tillämpa annars fördelaktiga regler eftersom rättsläget är oklart.

¹⁹³ Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt - den nya skatten för företag i stora koncerner (del 1)*, s. 105 f.

Det har även diskuterats hur tillämpningen av olika redovisningsstandarder kan användas för att motverka syftet med tilläggsskattereglerna. Koncerner kan således genom att tillämpa olika redovisningsstandarder eller tillämpa standarderna på ett visst sätt undgå tilläggsskattereglerna eller tillförsäkra sig ett mer fördelaktigt resultat. Det har dock konstaterats att denna farhåga inte kommer uppfyllas i någon större grad eftersom koncerner i de flesta fall har ett intresse av att spegla den verkliga verksamheten i räkenskaperna.

Det är avgörande att förstå att det finns ett ingående samband mellan redovisningen och tilläggsskatten tillskillnad från den sedvanliga inkomstbeskattningen. Tilläggsskatten påverkas till stor del av de redovisningsstandarder som tillämpas och även hur de tillämpas. Värt att notera är dock att förhållandet i stort är sunt och motverkar inte syftet med tilläggsskatten.

6 TSL:s förhållande till IL

6.1 Inledning

Som framförts ovan behöver koncerner inom ramen för TSL endast erlägga tilläggsskatt om koncernenheterna i ett land beskattas under 15 procent. Detta för att säkerställa syftet med regelverket om att länder har en effektiv skatt på stora bolag om minst 15 procent. En följd av att tilläggsskattebeloppet beräknas som skillnaden mellan minimiskattesatsen och den effektiva skatten i ett land multiplicerat med koncernenheternas sammanlagda resultat innebär att tilläggsskattebeloppet påverkas av landets egna inkomstberäkningsregler. Det föreligger därmed ett samband mellan inkomstskatten och tilläggsskatten som gör att utformningen av svenska inkomstbeskattningsregler kommer påverka tilläggsskattebeloppets storlek. Som tidigare nämnts föreligger däremot ingen begreppssymmetri mellan IL och TSL utan den sistnämnda är en självständig skatt som är baserad på ett särskilt regelverk.¹⁹⁴

Trots att regelverken är separerade finns det ett klart samband mellan ett lands inkomstbeskattningsregler och storleken på tilläggsskattebeloppet. När allt kommer omkring är det tydligt att TSL inte kan verka utan IL, frågan som kvarstår är dock hur dessa två regelverk förhåller sig till varandra och om de går att förena? Denna fråga ställs eftersom det är viktigt att förstå samspelet mellan dessa två regelverk för att närmare bilda sig en uppfattning om tilläggsskattegrundlagens funktion och användning. Genom att förstå när åtgärder enligt IL kan komma att påverka tilläggsskatten och även vice versa kan vi få en närmare inblick i tilläggsskattens tillämplighet över ett större plan. Därigenom kan vi även besvara frågan om hur företagen och övriga rättstillämpare behöver förhålla sig till de olika föreskrifter i ljuset av tilläggsskatten.

6.2 Konsolideringssystemet

Under uppsatsen gång har det nämnts hur beloppsgränsen avser de årliga konsoliderade intäkterna enligt koncernredovisningen, hur en enhet inte omfattas av regelverket om den inte konsolideras i bolagets koncernredovisning och hur statslösa enheter som konsolideras inte medför att en nationell koncern blir en internationell koncern. Den konsoliderade koncernredovisningen ligger till grund för tilläggsskatten och används för att sammanlänka alla koncernenheter. Beträffande den effektiva skatten beräknas den däremot för alla koncernenheter i ett land varifrån tilläggsskattebeloppet bestäms. En viktig fråga i sammanhanget är därmed hur ett lands konsolideringssystem påverkar en sådan beräkning.¹⁹⁵

¹⁹⁴ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 143 f.

¹⁹⁵ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 144.

Som tidigare framhävts beräknas ETR för varje enhet för sig däri intäkter och kostnader beaktas. Tillskillnad från koncernredovisningen innebär detta att även transaktioner mellan koncernenheter i och utanför landet ska beaktas i beräkningen.¹⁹⁶ Detta följer av de allmänna reglerna i TSL 3 kap. som stadgar att det justerade resultatet för varje koncernenhet ska beräknas utan hänsyn till elimineringar av koncerninterna transaktioner som gjorts i koncernredovisningen tillskillnad från vad som gäller vid prövning av beloppsgränsen där koncerninterna transaktioner undantas.¹⁹⁷ Av TSL 4 kap. 12 § följer däremot en möjlighet för moderbolaget att under vissa förutsättningar välja att eliminera koncerninterna transaktioner, det vill säga beräkna det justerade resultatet utifrån den konsoliderade koncernredovisningen. För att bestämmelsen ska kunna tillämpas måste koncernenheterna vara belägna i samma stat och ingå i en grupp för konsolidering av skatt. Denna bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 16.9 i direktivet, och ett val enligt artikeln är bindande i fem år.¹⁹⁸ Vad avser förutsättningarna för tillämpningen av bestämmelsen uppställs dock inget sådant krav i modellreglerna.¹⁹⁹

Det framgår varken av TSL eller direktivet vad som avses med kravet. Det är dock inte ovanligt att länder har sådana konsolideringssystem.²⁰⁰ Vad avser Sverige har det i förarbetena däremot konstaterats att det i svensk rätt generellt saknas ett system för skattekonsolidering mellan koncernbolag. Det anförs även att koncernbidragsreglerna inte heller medför att kravet på att bolagen ska ingå i en grupp för skattekonsolidering är uppfyllt.²⁰¹ Det är enligt min mening anmärkningsvärt att ett sådant krav har införts i direktivet och i synnerhet i de materiella beräkningsreglerna. Med hänsyn till att regeln i praktiken kan medföra en viss lättnad i det administrativa arbetet bör genomförandet ha skett i form av en övergångsregel utan det medföljande kravet. Regelns tillämplighet förutsätter därutöver att det finns bestämmelser om konsolidering vilket vi idag saknar. Detta innebär att företagen inte kommer kunna tillämpa bestämmelsen eftersom grunderna för dess tillämpande saknas.

Mot bakgrund av att genomförandet av modellreglerna har skett på EU-nivå har det därför funnits anledning att utöver Sverige även beakta andra länders konsolideringssystem. De mest långtgående systemen återfinns i Nederländerna, Spanien samt Tyskland och kan liknas till koncernredovisningen där resultatet från koncernens olika enheter beräknas som en helhet. Andra länder som exempelvis Italien har även liknande konsolideringssystem, fastän mindre långtgående, vilka tillåter vinstgivande

¹⁹⁶ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 145. Se även avsnitt 3.4.

¹⁹⁷ Prop. 2023/24:32 s. 243. Se även avsnitt 3.2.1.

¹⁹⁸ Prop. 2023/24:32 s. 243 f.

¹⁹⁹ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 145.

²⁰⁰ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 145.

²⁰¹ Prop. 2023/24:32 s. 244.

bolag att nyttja andra bolags underskott.²⁰² Därav har bestämmelsen betydelse i ett bredare europeiskt perspektiv, men svenska bolag saknar däremot i nuläget grund att ansluta sig till den uppfattningen.

Alltjämt har ändå lagstiftaren erinrat om att kommissionärsreglerna i IL 36 kap. är ett sådant system som uppfyller kraven i TSL 4 kap. 12 § eftersom kommittentföretaget i ett skattemässigt hänseende behandlas som om den själv bedrivit kommissionärsföretagets näringsverksamhet.²⁰³ Möjlighet finns därmed för bolag att eliminera koncerninterna transaktioner vid beräkning av det justerade resultatet. Den möjligheten får ändå anses begränsad tillskillnad från om koncernbidragsreglerna hade ansetts vara ett sådant konsolideringssystem som avses TSL 4 kap. 12 §.

6.2.1 Hur bör koncernbidragsreglerna hanteras inom ramen för TSL?

Det svenska koncernbidragssystemet medför att koncerninterna transaktioner elimineras vilket i sin tur inte har någon påverkan på ETR-beräkningen eftersom den beräknas per land. De svenska koncernbidragsreglerna kan därför anses stå i linje med TSL 4 kap. 12 § syfte och det finns därmed fog för att ifrågasätta den svenska lagstiftarens uttalande.²⁰⁴ Nyttan av bestämmelsen hade även varit större om den hade ansetts förenlig med de svenska koncernbidragsreglerna. I förarbetena ges vidare ingen motivering till varför koncernbidragsreglerna inte anses vara ett sådant konsolideringssystem som åsyftas i TSL. Det får därför lämnas till rättstillämparen att avgöra om koncernbidragsreglerna är ett sådant konsolideringssystem som avses i TSL. Det saknas åtminstone inte skäl som skulle tala för en sådan ståndpunkt. Enligt min mening bör koncerner under den närmsta framtiden avstå från att tillämpa koncernbidragsreglerna som ett konsolideringssystem enligt TSL innan rättsläget är fullt utrett.

Vidare om koncernbidrag ska den enligt IL dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren. Beräkningen av ETR utgår i sin tur från det redovisade resultatet beräknat enligt de redovisningsprinciper som tillämpas i koncernredovisningen. Ett koncernbidrag som lämnas från moderbolag till dotterbolag klassificeras som ett kapitaltillskott och redovisas därför enbart i respektive bolags balansräkning. I det fall ett dotterbolag lämnar ett koncernbidrag till moderbolaget ska det klassificeras som utdelning i balansräkningen hos givaren och resultaträkningen hos mottagaren. Detta innebär att moderbolagets samt koncernens samlade nettoresultat vid ETR-beräkningen kommer att öka samtidigt som dotterbolagets minskar. Utdelning från dotterbolag ska samtidigt elimineras vid beräkning av ETR och frågan uppstår om ett lämnat koncernbidrag är en sådan utdelning som kan undantas. Enligt Nilsson är det tveksamt om koncernbidraget är en utdelning som skulle medföra att redovisad resultateffekt ska beaktas i beräkningen av ETR enligt lydelsen i TSL

²⁰² Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 145.

²⁰³ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 145. Se även Prop. 2023/24:32 s. 244.

²⁰⁴ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 146.

3 kap. 9 §.²⁰⁵ Flera remissinstanser har även anfört att förslaget är svårt att överblicka och kan förmodas leda till stora tillämpningsproblem. Vad särskilt avser koncernbidragsreglerna har FAR även uppmärksammat att det kan leda till vissa asymmetriska effekter och det har även anförts att dessa regler kan leda till såväl under- som dubbelbeskattning.²⁰⁶ I linje med detta anför Nilsson att en skillnad i skatteeffekt kan uppstå mellan bolagen vid en förlusttäckningssituation. Detta till följd av att aktuell skatt är 20,6 procent medan uppskjuten skatt är 15 procent. Koncernbidraget syftar i sin tur till att spegla skatteeffekten mellan givaren och mottagaren och eftersom de olika skatterna beskattas med olika skattesatser uppstår en skillnad. Det är framförallt kravet på värdeöverföring i koncernbidragsreglerna som gör det oklart hur koncernbidraget påverkar ETR-beräkningen.²⁰⁷ Som ovan stadgat bör därför tillämpningen av koncernbidragsreglerna som ett konsolideringssystem inom ramen för TSL användas med viss försiktighet.

6.3 Uppskjuten skatt

6.3.1 Periodiseringsfonder, avskrivning av inventarier och leasing

I ETR-beräkningen ska både aktuell och uppskjuten skatt ingå. Det finns vidare bestämmelser som uppger hur länge en uppskjuten skatteskuld får beaktas inom ramen för TSL. Avsaknaden av dessa regler hade annars kunnat leda till ett system med långa temporära skillnader.²⁰⁸ I redovisningen beräknas uppskjuten skatt till skillnaden mellan det redovisade och skattemässiga värdet multiplicerat med aktuell skattesats som är 15 procent vid tillämpningen av TSL. Därutöver ska även eventuella förändringar av den uppskjutna skatten beaktas vid ETR-beräkningen. Den uppskjutna skatteskulden kan inte skjutas fram i all evighet eftersom detta skulle innebära att även tilläggsskatten förskjuts in i framtiden och därför har en tidsmässig begränsning införts.²⁰⁹

Ifall den uppskjutna skatteskulden inte har reglerats i redovisningen under en period på fem år från det att den först redovisades ska skattekostnaden för det år då skulden först redovisades räknas om enligt TSL 3 kap. 35 §. Det innebär att skatten kommer minska det året. Vad avser avsättningar till periodiseringsfonder inom ramen för TSL innebär det att en avsättning i praktiken kommer att bli i fem år.²¹⁰ I förarbetena har remissinstanser uttryckt oro över att värdet av periodiseringsfonder begränsas och att det därför bör övervägas kompletterande möjligheter till förlustutjämning.²¹¹ Detta scenario belyser hur införandet av TSL kan influera tillämpningen av andra bestämmelser i den

²⁰⁵ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 146 f.

²⁰⁶ Prop. 2023/24:32 s. 225 f.

²⁰⁷ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 147.

²⁰⁸ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 144.

²⁰⁹ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 147.

²¹⁰ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 148.

²¹¹ Prop. 2023/24:32 s. 226.

svenska skatterätten. Det är ingen överdrift att hävda att tillämpningen av vissa bestämmelser försvåras när det tillkommer ytterligare föreskrifter att förhålla sig till. Detsamma kan även anses gälla i båda riktningarna och därför är det till en mindre lättnad att regelverket fortfarande är under utarbetning och att det finns en möjlighet att sådana friktioner ses över. Värt att notera i sammanhanget är att bolag som står under TSL:s tillämpningsområde numera även kommer behöva se över hur tillämpningen av andra nationella skatteregler kommer influera tillämpningen av TSL.

Tillskilling från ovan undantas vissa uppskjutna skatteskulder från tidsgränsen och TSL har därmed ingen inverkan på användandet av dessa. För vissa poster är det dock inte lika självklart om tidsgränsen är tillämplig eller inte vilket kan ha en effekt på hur bolagen väljer att tillämpa bestämmelserna. Tidsgränsen gäller bland annat inte för värdeminskningssavdrag för materiella anläggningstillgångar enligt TSL 3 kap 36 § förutsatt att bolaget själv äger och nyttjar tillgångarna. I det fall bolaget leasar ut anläggningstillgångarna och leasegivaren tillämpar reglerna om finansiell leasing blir förhållandet däremot en annan.²¹² I förarbetena har remissinstanser anfört att det är oklart vilken påverkan reglerna om justeringar hänförliga till uppskjuten skatt får på finansiell leasing och efterfrågar därför en översyn av reglerna för att korrigera eventuella förbiseenden²¹³ Vid tillämpning av finansiell leasing är det leasetagaren som redovisar tillgången vilket innebär att leasegivaren redovisningsmässigt har en fordran på leasetagaren och redovisar betalningarna som amortering och ränteinkomst. I den situationen är inte undantaget tillämpligt utan leasegivaren ska tillämpa femårsregeln på de tillgångar som leasas ut.²¹⁴ Detta kan även resultera i negativa effekter på investeringar för bolag som inte redovisar vinst indirekt eftersom de skattefördelar som möjliggörs av de svenska nationella skattereglerna genom leasegivarens avdragsrätt vid inköp av objekt som leasas minskar.²¹⁵

6.3.2 Immateriella tillgångar

Beträffande immateriella tillgångar skiljer sig tillämpningen beroende på om de är förvärvade eller egenupparbetade. Uppskjuten skatt avseende förvärvade immateriella tillgångar ska likt ovan även räknas om ifall avskrivningstiden i redovisningen har överstigit fem år. Vad avser utgifter för forskning och utveckling ska de i koncernredovisningen redovisas enligt aktiveringsmodellen. Vidare enligt IL 18 kap. omfattas inte egenupparbetade immateriella tillgångar av reglerna om värdeminskningssavdrag utan utgiften ska dras av som kostnad enligt god redovisningssed. I det fall en koncernenhet väljer att tillämpa kostnadsföringsmodellen i sin egen redovisning istället för aktiveringsmodellen som ska

²¹² Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 148.

²¹³ Prop. 2023/24:32 s. 225.

²¹⁴ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 148.

²¹⁵ Prop. 2023/24:32 s. 226.

tillämpas i koncernredovisningen kommer en temporär skillnad att uppstå i bokslutet vilken kan träffas av femårsregeln.²¹⁶

Det framgår av TSL 3 kap. 36 § 1 st. p. 3 att kostnader för forskning och utveckling inte omfattas av femårsregeln. Det ges däremot ingen närmare förklaring i förarbetena om detta även innefattar egenupparbetade immateriella tillgångar. Enligt syftet med femårsregeln anser Nilsson att femårsregeln inte ska vara tillämplig på egenupparbetade immateriella tillgångar. Han uppger att det i kommentaren till modellreglerna anges att undantaget från femårsregeln tar sikte på bolag som tillämpar kostnadsföringsmodellen i sin skatterapportering samtidigt som den tillämpar aktiveringsmodellen i redovisningen. Forskning och utveckling är ett viktigt område enligt OECD och därför anses det angeläget att möjligheten att tillämpa aktiveringsmodellen kvarstår.²¹⁷

Denna ståndpunkt får även medhåll i förarbetena där det stadgas att uppskjutna skatteskulder som är hänförliga till överavskrivningar på immateriella tillgångar inte omfattas av femårsregeln. Enligt min mening bör detta även anses gälla egenupparbetade immateriella tillgångar trots att dessa inte nämns uttryckligen. Eftersom det är bolaget som åläggs att påvisa att en latent skatteskuld har återförts kan en sådan uppfattning underlätta för bolag som använder sig av olika avskrivningsmodeller i sin redovisning. Ifall femårsregeln hade varit tillämplig på egenupparbetade immateriella tillgångar hade bolagen varit tvungna att genomgående använda samma avskrivningsmetod för att linjärt bygga upp den uppskjutna skatteskulden och således underlätta bevisbördan vid en omräkning efter fem år. Bolagen är däremot fria att tillämpa de avskrivningsmodeller som de anser lämpliga ifall femårsregeln inte omfattar egenupparbetade immateriella tillgångar vilket även hade främjat bolagens egen forskning och utveckling i linje med OECD:s önskan.²¹⁸ Därutöver möjliggör denna uppfattning för företag som omfattas av TSL att lättare efterleva de föreskrifter som följer av nationella regler vilka föreskriver en avskrivning enligt god redovisningssed för egenupparbetade immateriella tillgångar. Å ena sidan om femårsregeln hade ansetts tillämplig skulle det förutom att medföra svårigheter vid ETR-beräkningen även inverkat negativt på regelverkets förenlighet med de svenska nationella skattereglerna.

6.4 Sammanfattning

Det har uttalats att TSL och IL är två självständiga regelsystem och i den meningen även två självständiga skatter som saknar begreppssymmetri och funktion med varandra. I själva verket är både regelverken nära sammanlänkade och därför är det viktigt att båda kan tillämpas samtidigt i den mån de var avsedda att tillämpas. Det har i ovan framställning konstaterats att TSL i särskilda avseenden

²¹⁶ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 148 f.

²¹⁷ Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, s. 149.

²¹⁸ Prop. 2023/24:32 s. 229.

inte kan tillämpas fullt ut på grund av att nödvändiga förutsättningar för dess tillämpning saknas i den nationella rätten. Det finns även fler exempel som kan tas upp angående förhållandet mellan TSL och IL, likt TSL:s förenlighet med CFC-reglerna. Inga andra exempel kommer dock ändra på kontentan och utgången förblir sig likt.

Dessa förbiseenden kan om något tillskrivas lagstiftaren som har det yttersta ansvaret för att regelverket ska kunna tillämpas fullt ut. Värt att notera är dock att genomförandet av tilläggsskattereglerna enbart är i sin initiala fas och vidare omarbetningar är att vänta. Det undanröjer däremot inte det faktum att såväl bolag som övriga rättstillämpare försätts i en osäker position eftersom rättsläget inte är helt klart i ett skede där reglerna förutsätts ha börjat tillämpas. Därmed fordras ett större ansvar och försiktighet från koncernernas sida för att kunna tillämpa bestämmelserna korrekt.

De tolkningsproblem som föreligger avseende tillämpningen av de olika regelverken i ljuset av varandra medför att såväl som TSL och IL i vissa avseenden inte kan tillämpas fullt ut eller till sin fulla utsträckning. Detta kan resultera i att bestämmelserna inte uppnår sin avsedda täckning och istället enbart träffar ett fåtal koncerner. Därutöver är det viktigt att vara uppmärksam på att båda regelverken har en inverkan på varandras bestämmelser och i fortsättningen kommer influera hur bådadas bestämmelser tillämpas. Som ovan framfört kan TSL även i en negativ riktning inverka på ändamålet av vissa nationella bestämmelser. Det är därför viktigt att utvärdera om det föreligger tillräcklig med grund för att tillämpa båda regelverken i enlighet med varandra och särskilt i enlighet med eventuella allmännyttiga ändamål eftersom det hade varit till fördel för samtliga berörda parter.

Det kan konstateras att friktionsytan är resultatet av att rättsläget i vissa frågor är oklart. Det föreligger vissa tolkningsproblem avseende samspelet mellan de olika regelverken vilket resulterar i tillämpningssvårigheter för såväl koncerner som övriga rättstillämpare. Det är därför viktigt att vid tillämpningen av TSL vara medveten om hur övriga nationella skatteregler påverkar eller blir påverkade av tilläggsskattereglerna. Framförallt är det viktigt att känna igen att ett utbyte sker mellan regelverken och att den kan leda till att koncerner behöver tillämpa vissa bestämmelser annorlunda.

7 Avslutande reflektioner

Syftet med denna uppsats har varit att undersöka och analysera de tillämpningssvårigheter som kan uppstå till följd av den svenska implementeringen av Pelare två-reglerna. Det har undersökts hur TSL förhåller sig till olika angränsande rättskällor och regelverk, däribland IL, redovisningsstandarderna och modellreglerna samt relaterade dokument och kommentarer. Genomgående har det identifierats viktiga samband och problemområden som påverkar tillämpningen av TSL.

Modellreglerna är som tidigare stadgat grunden för tilläggsskattereglerna även om vissa mellanliggande lagstiftningsakter finns. Det är därför problematiskt när TSL medför en tolkning som inte är förenlig med modellreglerna och dess kommentar. Som det har konstaterats leder sådana diskrepanser till tolkningsproblem och rättsosäkerhet. Vad avser redovisningen har den en central roll inom TSL. Det behövs därför tydliga direktiv för vilka redovisningsstandarder som får tillämpas och när dessa ska tillämpas eftersom den påverkar samtliga aspekter av tilläggsskatten. Även om TSL och IL är självständiga regelverk är de nära sammanlänkande. Det är viktigt att förstå hur de påverkar varandra för att säkerställa en effektiv och rättvis tillämpning av båda regelverken.

Lagstiftaren behöver dock tillskrivas ett större ansvar att klargöra de många oklarheter som finns mellan TSL och övriga rättskällor på tilläggsskattens område. Det är avgörande för när det finns flera tolkningar för hur en regel ska tillämpas att det ges tydliga direktiv för vilken som gäller, i synnerhet när TSL strider mot bestämmelsens avsedda tillämpning enligt modellreglerna. Avsaknaden av klara direktiv och förbiseenden gentemot andra rättskällor riskerar att leda till allt större administrativa bördor, felaktiga tillämpningar av tilläggsskattereglerna utifrån sitt avsedda syfte och att koncerner till följd av ett oklart rättsläge underlåter att tillämpa fördelaktiga bestämmelser. Det har dock i flera omgångar upplysts om att regelverket fortfarande är i sin initiala fas och att vidare bearbetningar och revisioner är att vänta. Viktigt i sammanhanget är att koncerner under tiden tillämpar de möjligheter som finns och exempelvis begär ett förhandsavgörande från skatterättsnämnden för att på så sätt uppmärksamma lagstiftaren på oklarheterna.

Avslutningsvis bör nämnas att regelverket är omfattande och komplicerat och behöver ytterligare bearbetning för att de större tillämpningssvårigheterna ska avhjälpas. Vidare bör det även påminnas om att det finns tillämpliga infasnings- och förenklingsregler vilka avser att underlätta tillämpningen av tilläggsskattereglerna under en inledande fas. Den stora majoriteten av koncerner kommer kunna tillämpa dessa förenklingsregler även om det kommer finnas de som inte kommer omfattas. Förhoppningen är den att de största frågetecknen avklaras fram till att den första tilläggsskatterapporten ska lämnas och att bearbetningarna når ett slutskede innan övergångsreglerna fasas ut.

Käll- och litteraturförteckning

Offentliga tryck

Sverige

Betänkanden

Bet. 2023/24:SkU6 Tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Direktiv

2021/22:FPM46 Direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU

Lagrådsremiss

Kompletteringar till delbetänkandet en lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (SOU 2023:6)

Promemoria

Fi2023/00750, *Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner.*

Propositioner

Prop. 2023/24:32 Tilläggsskatt för företag i stora koncerner

Statens offentliga utredningar

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

Europeiska unionen

Direktiv

COM (2021) 823 Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, 2021.

Litteratur

Berglund, M., Cejic, K., *Basics of International Taxation : from a methodological point of view*, Upplaga 2, Iustus, 2018.

Hjertstedt, M., Beskrivningar av rättsdogmatisk metod: Om innehållet i metodavsnittet vid användningen av ett rättsdogmatiskt tillvägagångssätt. I: *Festskrift till Örjan Edström*, Mannelqvist, R., Ingmanson, S., Ulander-Wänman, C. (red.), författaren, Umeå, 2019, s. 165–173.

Melander, J., Samulesson, J., *Tolkning och tillämpning*, Upplaga 2, Iustus, 2003.

Nääv, M., Zamboni, M., Andersson, H., Engelbrekt, A.B., Bastidas, V., Grahn-Farley, M., Gräns, M., Hydén, H., Kleineman, J., reichel, J., Samuelsson, J., Schultz, M., Spaak, T., Svensson, E.M., Valguarnera, F., Wahlgren, P., *Juridisk metodlära*, Upplaga 2, Studentlitteratur AB, 2018.

Artiklar

Ahlstedt, J., *BEPS 2.0 med fokus på Pillar Two*, Skattenytt, 2022 s. 27.

Annelund, E., Lindström, C., Nabavi, P., Nordström, M., *Implementering av minimibeskattningsdirektivet i Sverige: "lagen om tilläggsskatt"*, Skattenytt, 2023 s. 107.

Baran, M., Berggren, H., *Tilläggsskatt – den nya skatten för företag i stora koncerner (del I)*, Skattenytt, 2024 s. 89.

De Broe, L., Massant M., *Are the OECD/G20 Pillar Two GloBE-Rules complaint with the fundamental freedoms*, EC Tax Review, 2021/3.

Eberhartinger, E., Winkler, G., *Pillar two and the accounting standards*, Intertax, vol. 51, nr. 2, 2023, s. 134-154.

Hultqvist, A., Wiman, B., *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, SvSkT, 2015:4 s. 309.

Jareborg, N., *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT, 2004.

Nilsson, P., *Den nya tilläggsskatten – för vem och när?*, Skattenytt, 2023 s. 655.

Nilsson, P., *Tilläggsskattelagen – en utmaning på många plan*, SvSkT, 2023:4 s. 275.

Nilsson, P., *Är inkomstskattelagen och lagen om tilläggsskatt förenliga?*, Skattenytt, 2024 s. 143.

Perry, J., V., *Pillar 2: tax competition in low-income countries and substance-based income exclusion*, Fiscal studies, 2023;44:23–36.

Sandgren, C., *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidsskrift for rettsvitenskap, 2006, Vol. 118, p. 648-656.

Rapporter

BFNAR 2016:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD, Paris, 2022.

OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD, Paris 2021.

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